

我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）  
- IAS第18号「収益」に照らした考察 -

平成21年7月9日  
日本公認会計士協会

<目次>

総論	1
1. 公表の経緯	1
2. 本研究報告の位置付け	4
3. 本研究報告の構成	4
4. 本研究報告の要点	5
(1) 収益認識に関する考え方（IAS18との比較を通して）	5
(2) 収益の表示方法（総額表示と純額表示）	7
(3) 収益の測定	8
(4) 複合取引（収益の測定に関する事項を含む。）	9
(5) 物品の販売	11
(6) 役務の提供	12
(7) 企業資産の第三者の利用（受取ロイヤルティなど）	12
(8) 契約内容（権利義務関係）の明確化とそれに応じた会計処理	13
(9) 収益の認識基準に関する開示	14
5. 範囲	15
(1) IAS18の適用範囲	15
(2) 本研究報告の範囲	16
6. 収益の定義	16
(1) 収益の定義（公正価値の定義については「7. 収益の測定(1)収益の測定値」参照）	17
(2) 収益の総額表示と純額表示	17
7. 収益の測定	19
(1) 収益の測定値	19
(2) 対価の公正価値と名目額とが相違する場合の取扱い	20
(3) 交換取引の場合の取扱い	21
(4) リベートの会計処理	22
8. 取引の識別	23

(1) IAS18の取扱い	23
(2) 我が国の取扱い	25
9．物品の販売	27
(1) 所有に伴う重要なリスク及び経済価値の移転の時点	27
(2) 継続的な関与	30
(3) 信頼性をもった収益の額の測定	31
(4) 経済的便益の流入の可能性	32
(5) 原価の測定の信頼性	32
10．不動産の販売	33
11．役務の提供	35
(1) 役務の提供に関する収益認識の基本的な考え方	36
(2) 役務提供を行う取引の成果に関する信頼性のある見積り	38
(3) 取引の進捗度の見積り	38
(4) 役務提供の成果を信頼性をもって見積もることができない場合の取扱い	39
12．利息、ロイヤルティ及び配当	41
(1) 受取利息	41
(2) 受取ロイヤルティ	42
(3) 受取配当金	44
13．開示	46
付録	53
1．収益の表示方法（総額表示と純額表示）	53
【ケース1：商社（同様の取引を含む。）の収益の表示方法】	53
【ケース2：百貨店・総合スーパー等のテナント売上及びいわゆる消化仕入 （業種にかかわらず同様の取引を含む。）】	55
【ケース3：リベートの会計処理（販売費及び一般管理費処理の適否）】	56
【ケース4：不動産賃貸に係る収益の表示方法】	57
【ケース5：ガソリン税や酒税等の取扱い】	59
2．収益の測定	60
【ケース6：割賦販売】	60
【ケース7：取引金額が修正される可能性のある取引】	62
【ケース8：いわゆるバーター取引の場合】	63
3．取引の識別	65
【ケース9：機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約】	65
【ケース10：分割検収条件に基づく役務提供】	67
【ケース11：ポイント引当金】	68
4．物品の販売	72
(1) 物品の販売（不動産の販売を除く。）	72

【ケース12：物品の受取人と対価の支払人が異なる場合】	72
【ケース13：顧客先等における自社物品の消費に基づき収益を認識する場合】	73
【ケース14：売価未確定と考えられる可能性がある取引形態の場合】	74
【ケース15：納入した物品と他社の財又はサービスの提供とが一体となって はじめて買手にとって利用価値が認められる取引】	75
【ケース16：物品の販売の実現時点】	77
【ケース17：返品の可能性のある取引形態の場合（業界にかかわらず同様の 取引を含む。）】	78
【ケース18：仕向地持込渡条件の製品輸出取引】	80
【ケース19：本船甲板渡条件（Free On Board、FOB）による輸出取引】	81
【ケース20：リテンション（留保金）がある場合】	83
【ケース21：請求済未出荷販売】	84
【ケース22：条件付きで出荷された物品 - 据付け及び検収】	85
【ケース23：条件付きで出荷された物品 - 据付け及び検収】	87
【ケース24：委託販売に類似した取引】	88
【ケース25：委託販売に類似した取引】	89
【ケース26：クーリングオフが適用される販売】	90
【ケース27：支払完了時引渡販売】	91
【ケース28：直送取引】	93
【ケース29：買戻条件付販売契約】	94
【ケース30：買戻条件付販売契約】	95
【ケース31：出版物及びそれに類似するものの購読契約等】	96
【ケース32：出版物及びそれに類似するものの購読契約等】	97
【ケース33：出版物及びそれに類似するものの購読契約等】	99
(2) 不動産の販売	100
【ケース34：条件付売買（所有権移転後引渡未了）】	100
【ケース35：特定の目的で一体利用することを予定している土地の部分売却】	101
【ケース36：継続的関与のある場合                      セール・アンド・リースバック】	102
【ケース37：継続的関与のある場合                      請負及び一括借上又は賃料保証】	103
【ケース38：継続的関与のある場合                      出資等を行っている特別目的会社 からの請負】	105
【ケース39：継続的関与のある場合                      買戻権等あり】	106
【ケース40：継続的関与のある場合                      代金未回収】	108
5. 役務の提供	110
【ケース41：オンライン・ゲーム内におけるポイントの販売収益】	110

【ケース42：インターネットにおけるコンテンツの配信】	112	
【ケース43：家賃保証】	113	
【ケース44：通信サービスの販売代理店が受け取る代理店手数料】	114	
【ケース45：人材紹介コンサルティング業務】	116	
【ケース46：不動産の設計及び建築の請負】	117	
【ケース47：旅客輸送事業の輸送収入】	119	
【ケース48：フリーレント期間がある場合の賃貸収入】	120	
【ケース49：据付料】	122	
【ケース50：製品価格に含まれる役務報酬】	123	
【ケース51：広告の手数料】	125	
【ケース52：保険代理店手数料】	126	
【ケース53：金融手数料】	127	
【ケース54：金融手数料】	128	
【ケース55：金融手数料】	129	
【ケース56：入場料】	130	
【ケース57：授業料】	131	
【ケース58：入会金及び会費】	133	
【ケース59：フランチャイズ料	フランチャイズ加盟料の会計処理】	135
【ケース60：フランチャイズ料	什器や在庫の販売に関する損益計算書 上の表示】	137
【ケース61：フランチャイズ料	継続フランチャイズ料の会計処理】	138
【ケース62：フランチャイズ料	商品販売に関する収益の総額表示と純 額表示】	140
【ケース63：顧客仕様のソフトウェアの開発料	内容の異なる複数のサ ービスを1つの契約で行う場合】	141
【ケース64：顧客仕様のソフトウェアの開発料	分割検収と一括検収】	143
6. 使用許諾料及びロイヤルティ	144	
【ケース65：前受使用許諾料及びロイヤルティ	返還不要の使用許諾料 又はロイヤルティが入金されたが重要な履行義務を負っている場合】	144
【ケース66：前受使用許諾料及びロイヤルティ	返還不要の使用許諾料 又はロイヤルティが入金されたが、重要な履行義務を負っている場合】	145
【ケース67：前受使用許諾料及びロイヤルティ	返還不要の使用許諾料 及びロイヤルティが入金され、さらに、一定の基準を超えると使用量等に 応じて追加的に使用許諾料及びロイヤルティを受け取る場合】	147

## 総論

### 1. 公表の経緯

我が国では、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しないが、昭和24年7月9日に設定された企業会計原則において、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B)とされ、収益の認識は実現主義によることが示されている。また、昭和27年6月16日に経済安定本部企業会計基準審議会から公表された、税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)では、実現主義の適用に関し、「販売によって獲得した対価が当期の実現した収益である。販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金又は現金等価物(手形、売掛債権等)その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときのみを実現する。」(総論 第一 二 実現主義の原則の適用)とされていることから、実現主義の下での収益認識要件として、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」が求められていると考えられる。

最近では、企業会計基準委員会(以下「ASBJ」という。)から以下の会計基準等が公表され、我が国においても、収益認識に関する個別の会計基準等の設定もみられるところである<sup>1</sup>。

- ・ 実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」(以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という。)<sup>2</sup> 平成18年3月30日

<sup>1</sup> このほか、収益認識に関する定めを含む代表的な個別の会計基準等としては、以下が挙げられる。

ASBJから公表された会計基準等(企業会計審議会から公表された会計基準を改正したものを含む。)

企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」

当協会が公表した実務指針等

会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」、監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」

<sup>2</sup> 当協会は、情報サービス産業においてみられたいくつかの不適切な会計処理に対処するため、平成17年3月にIT業界における特殊な取引検討プロジェクトチーム報告「情報サービス産業における監査上の諸問題について」を公表し、ASBJに対して収益の認識に関する明確な会計基準の設定を提言している。

また、同報告では、以下の項目に関しては、我が国の収益認識に関する会計基準が明確ではないため、米国会計基準がそれぞれ参考になるとしている。

- ・ 収益の総額表示と純額表示の区分・・・米国財務会計基準審議会(以下「FASB」という。)発生問題専門委員会(以下「EITF」という。)問題第99-19号「収益を本人として総額表示すべきか代理人として純額表示すべきか」
- ・ 収益の認識時点・・・米国公認会計士協会(以下「AICPA」という。)立場表明書(以下「SOP」という。)第97-2号「ソフトウェアの収益認識」
- ・ 複数の要素のある取引(複合取引)・・・FASB EITF問題第00-21号「複数の製品・サービスを伴う収入取引」

- ・ 企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」(以下「工事契約会計基準」という。) 平成19年12月27日

しかしながら、事業内容の多様化・複雑化や技術環境の高度化などを背景として、収益をいつ認識すべきかを判断することが容易ではない場合が少なくなく、また、知的財産権等の不適切な売上計上など、依然として収益認識に関して不適切な会計処理がみられるところである。このような課題に対処するためには、実現主義の下での収益認識要件と一般に解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」の2つの要件をより厳格に解釈した場合の考え方を示すことは有意義ではないかとの意見がある。

また、平成21年6月30日には金融庁から企業会計審議会がとりまとめた「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」が公表された。これによれば、国際会計基準審議会(以下「IASB」という。)が公表する国際財務報告基準(以下「IFRSs」という。)は2010年3月期から一部企業について任意に適用することが認められ、2015年又は2016年から強制適用される可能性がある<sup>3, 4</sup>。IFRSsはプリンシプル・ベースの

---

の会計」

- <sup>3</sup> 「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」において示されたIFRSsの具体的な適用方法に関する骨子は、次のとおりである。

任意適用・・・2010年3月期(年度)から、国際的な財務・事業活動を行っている上場企業の連結財務諸表に、任意適用を認めることが適当である。

将来的な強制適用の是非・・・強制適用の是非の判断時期は、前後し得るが、2012年を目途とすることが考えられる。対象は上場企業の連結財務諸表が適当である。強制適用を行う場合、判断時期から少なくとも3年の準備期間が必要と考えられる(2012年に判断の場合、2015年又は2016年に適用開始)。また、全上場企業に一齐に適用するか、段階的に適用するかは、改めて検討・決定する。

なお、IFRSsの任意適用の対象となる企業の範囲については、継続的に適正な財務諸表が作成・開示されている上場企業であり、かつ、IFRSsによる財務報告について適切な体制を整備し、IFRSsに基づく社内の会計処理方法のマニュアル等を定め、有価証券報告書等で開示しているなどの企業であって、国際的な財務・事業活動を行っている企業の連結財務諸表(及びその上場子会社等の連結財務諸表)を対象とすることが考えられるとされている。

- <sup>4</sup> 欧州連合(以下「EU」という。)においては、2005年1月から、EUの域内上場企業に対してIFRSsの適用を義務付けるとともに、域外上場企業に対しても、2009年1月からIFRSs又はこれと同等の基準の適用を義務付けている。

また、米国においては、2007年11月15日以降に終了する会計年度に関する財務報告から、米国外企業に対してIFRSsの使用を数値調整なしに認めている。さらに、証券取引委員会(SEC)は、2008年11月に米国企業に対してIFRSsを容認(任意適用)・強制適用するための「ロードマップ案」を公表した。ロードマップ案では、一定の要件を満たす企業については、2010年度以降に提出される財務報告についてIFRSsを容認するとともに、2014年から財務報告を提出する全企業にIFRSsを段階的に強制適用することの是非について2011年までに決定する案を提示している。

なお、EU・米国以外の諸国においても、IFRSsについて、国内上場企業が適用することの容認、一部国内上場企業にその適用を義務化、国内全上場企業へ義務化など、IFRSsの適用は世界に広がりつつある。

会計基準といわれているため、IFRSsの収益に関する現行会計基準である国際会計基準（以下「IAS」という。）第18号「収益」<sup>5</sup>（以下「IAS18」という。）を適用した場合の現時点における当協会の考え方を示すことも、IFRSsを任意適用する企業の監査業務等の参考として有意義ではないかとの意見がある<sup>6</sup>。

以上の点を踏まえ、当協会では、平成19年12月に収益認識専門委員会を立ち上げ、主として、次の作業を行ってきた。

- ・ 我が国の実現主義の考え方と、IFRSsの収益に関する現行会計基準であるIAS18との比較
- ・ 有価証券報告書に記載されている重要な会計方針「収益及び費用の計上基準」の開示状況や、専門委員会の情報収集による収益認識に関する個別論点の洗い出し
- ・ 具体的な会計処理及び開示についてのIAS18に照らした検討

当協会は、その成果を会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告） - IAS第18号「収益」に照らした考察 - 」(以下「本研究報告」という。)として公表することとした<sup>7, 8</sup>。

---

<sup>5</sup> 現在、IASBとFASBIは、共同プロジェクトとして収益認識に関する検討を進めており、2008年12月19日にディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」を公表している（コメント期限は、2009年6月19日。なお、2009年6月3日時点のIASBの計画によれば、収益認識に関する会計基準の公表は2011年中が予定されている。）ディスカッション・ペーパーでは、現行の国際的な会計基準における収益認識モデルに代えて、企業の顧客との契約資産又は契約負債の変動に基づいて収益を認識するという単一の収益認識モデルの導入が提案されている。当該モデルによれば、企業が顧客に対して資産（商品、サービス等）を移転し、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時に企業の顧客に対する履行義務が充足され、収益を認識するものとされている。

なお、ディスカッション・ペーパーでは、当該モデルを適用しても、顧客との契約の多くについては、収益認識の方法は変わらないであろうとした上で（第6.3項）、当該モデルが現行実務に重大な影響を与える可能性がある取引（工事契約、複合取引など）についても同時に示している（第6.4項以下）。

<sup>6</sup> プリンシプル・ベースのIFRSsが実務において適切に適用されることを確保するためには、各企業において国内外のグループ企業全体で適切にIFRSsを適用するための各企業における具体的な会計処理や財務報告の諸手続きを定め、それらを支える内部統制やシステムを整備するなどの準備が必要であるといわれている。

収益認識に関する会計処理は、販売システム等の基幹システムとも深く関係している。IFRSsの適用に当たり、企業によってシステムの修正が必要と判断された場合には、相当程度の対応期間が必要となることも考えられる。このため、現時点において、IAS18を適用した場合の当協会の考え方を示すことも有意義ではないかとの意見がある。

<sup>7</sup> 本研究報告に記載のIFRSsの翻訳は、「国際会計基準審議会 国際財務報告基準（IFRSs）2007」（日本語監修 企業会計基準委員会 財団法人 財務会計基準機構）に掲載されている翻訳である。当該書籍に掲載のないIFRSsの翻訳（IAS18第21項等）は、当協会が行ったものであり、企業会計基準委員会から翻訳が出た場合には、その翻訳に替わられる。

<sup>8</sup> 本研究報告は、公表日時点におけるIFRSsに関する当協会の考え方を示したものである。今後、IFRSsの改訂、IFRSsの解釈や実務への適用のあり方等を踏まえ、その内容に関し、さらに検討がなされることがある。

## 2. 本研究報告の位置付け

本研究報告は、当協会会員の業務の参考に資するものである。

したがって、本研究報告の公表により、収益認識に関し、これまでの実現主義の解釈の下で認められてきた会計処理から本研究報告に記載された会計処理への変更が強制されることはない(注)。

(注) 本研究報告は、同一の取引及び事象について、特定の会計処理の採用を強制するものではなく、本研究報告公表後においても他の会計処理を任意に選択する余地がなくなるわけではない。このため、本研究報告に記載された会計処理を採用しても「会計基準等の改正に伴う会計方針の採用又は変更」には該当しない。

企業が本研究報告に記載された会計処理を任意で新たに採用するに当たっては、その実態により、現行の実務と同様、以下の2つのケースが考えられる。

複数の会計処理が認められている場合の会計処理の変更

契約形態の変更等による新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の採用

に該当する場合には、会計方針の変更<sup>9</sup>に関する「正当な理由」(「適時性」を含む。)が求められることになる。なお、「適時性」を判断する上で、本研究報告の公表が背景の1つとなるのではないかとの意見がある。

一方、に該当する場合には、会計処理の変更に該当せず、追加情報として取り扱われることになる。

## 3. 本研究報告の構成

本研究報告は、本文と付録から構成される。

本文については、IAS18との比較を容易にするため、基本的にIAS18の構成に合わせている。具体的には、最初に、IAS18の本文における収益認識の考え方を記載した上で、これと我が国における会計処理の考え方(実務慣行を含む。)を整理するとともに、IAS18と比較した考察を行っている。

次に、付録において、具体的な事例の考察を行っている。具体的には、IAS18の付録で取り上げられている事例も参考にしつつ、以下の項目に区分した上で検討を行っている。

---

<sup>9</sup> 平成21年4月にASBJから企業会計基準公開草案第33号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準(案)」が公表されている(適用時期:平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更から適用(早期適用は不可))。ASBJのプロジェクト計画表(平成20年9月19日)によれば、平成21年12月までに最終基準が公表される見込みである。

項 目	内 容
(a) 具体的事例	論点となる具体的事例
(b) 会計上の論点	会計上の検討事項
(c) 実務上の論点	実務上の検討事項（業界慣行、実行可能性、権利義務関係、税務上の取扱いなど）
(d) 会計処理の考え方	実現主義の下での収益認識要件をより厳格に解釈した場合の考え方、会計基準等の適用関係の整理、会計処理の判断のポイント
(e) IAS18に照らした考察	IAS18を適用した場合の考え方

なお、「(d) 会計処理の考え方」に関し、実務における個別事例への適用に当たっては、「(a) 具体的事例」で記載した前提や事実認定が異なる場合には、同様の会計処理になるとは限らないことに留意する必要がある。

また、「(e) IAS18に照らした考察」は、「(a) 具体的事例」を前提にIAS18を適用した場合の現時点における当協会の考え方を示したものであり、IASBの解釈ではないことに留意する必要がある。

#### 4．本研究報告の要点

##### (1) 収益認識に関する考え方（IAS18との比較を通して）

###### 我が国の現状

我が国では、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しないが、前述のとおり、企業会計原則において、収益の認識は実現主義によることが示されている<sup>10</sup>。また、実現主義の下で収益を認識するためには、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する現金又は現金等価物その他の資産の取得による「対価の成立」が要件とされているものと考えられる。

###### IAS18における取扱い

IFRSsでは、「収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう。」（財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク第70項(a)）と定義した上で、IAS18において、収益認識の要件を

<sup>10</sup> このほか、平成18年12月にASBJから討議資料「財務会計の概念フレームワーク」が公表されている。討議資料では、収益とは、純利益又は少数株主損益を増加させる項目であり、原則として資産の増加や負債の減少を伴って生じる。（第3章 財務諸表の構成要素 本文第13項）とし、収益を純利益（及び少数株主損益）に関連づけて定義している。ここで、純利益とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額（株主、子会社の少数株主等との直接的な取引による部分を除く。）のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう（第3章 財務諸表の構成要素 本文第9項）とされている。また、純利益は、キャッシュ・フローの裏付けが重要であるとされている。

以下のように「物品の販売」、「役務の提供」及び「企業資産の第三者による利用」の3つの取引形態に分けて定めている。

【図表】IAS18における収益認識の要件

要件	物品の販売	役務の提供	企業資産の第三者による利用
a 物品の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転していること			
b 重要な継続的関与がないこと			
c 収益の額を信頼性をもって測定できること			
d 経済的便益の流入可能性が高いこと			
e 原価の額を信頼性をもって測定できること			
f 決算日現在の進捗度を信頼性をもって測定できること			

#### IAS18に照らした考察

上図表の要件のうち、a、b及びeは、主として、我が国の実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件に関連し、c及びdは、主として、財貨の移転又は役務の提供に対する「対価の成立」要件に相当するものと考えられる。また、fは、工事進行基準の適用の前提（収益総額、原価総額及び決算日における進捗度を信頼性をもって見積もることができること）として、我が国においても、会計処理を行うに当たり留意されてきたものと考えられる。

このように、我が国における実現主義の考え方とIAS18が定める収益認識の要件との間には本質的な相違はないと考えられるため<sup>11</sup>、実務上、実現主義の具体的な適用に当たっては、IAS18の収益認識の要件も参考になると考えられる。

<sup>11</sup> 欧州委員会（EC）による会計基準の同等性評価に際し、2005年7月に欧州証券規制当局委員会（CESR）から日本の会計基準について補完措置の提案が行われている。その中で我が国の収益認識に関する補完措置の提案は、工事契約に関するもののみであった。

なお、2008年12月12日にECは、日本の会計基準の同等性を認める最終決定を行っている。

【参考】具体例によるIAS18と我が国の実現主義との比較

以下の場合には、IAS18及び我が国の実現主義の下においても、収益を認識することはできないものと考えられる。

	具体例	IAS18との関係	実現主義との関係
ア	返品権が付されている物品の販売(将来の返品を合理的に見積もることができ、返品に対する負債を認識している場合を除く。)	上表 a の要件を満たしていない。	財貨の移転が完了したとはいえない。
イ	買戻条件が付されている物品の販売	上表 b の要件を満たしていない。	財貨の移転が完了したとはいえない。
ウ	売価未確定の売上(販売価格を合理的に見積もることができる場合を除く。)	上表 c の要件を満たしていない。	対価が成立したとはいえない。
エ	物品の引渡時点において、対価の受領が困難な場合	上表 d の要件を満たしていない。	対価が成立したとはいえない。
オ	引き渡した物品の原価が未確定の場合(原価を合理的に見積もることができる場合を除く。)	上表 e の要件を満たしていない。	財貨の移転が完了したとはいえない。

ただし、我が国の実現主義の考え方のみでは、以下の会計処理について、IAS18を適用した場合の会計処理と同様の結果が得られるとは限らない。

- ( ) 売上高を総額表示とすべきか、それとも純額表示とすべきか。
- ( ) ある1つの取引が経済的に分割される複数の取引から構成されている場合、収益をどのように認識すべきか。

我が国の会計基準等においても、( )については、ソフトウェア取引実務対応報告が、( )についてはソフトウェア取引実務対応報告と工事契约会計基準が、それぞれ個別の会計基準等として定められているが、これらの会計基準等は、情報サービス産業におけるソフトウェア取引や、工事契約に関する施工者の会計処理に適用するものとされているため、広く一般に適用が強制される会計基準等であるとはいえない。もっとも、これらの会計基準等は、国際的な会計基準における取扱いを十分に考慮した上で定められたものであり、類似の経済的実態を有する取引の会計処理に当たっては、これらの会計基準等の考え方を参考にすることは望ましいと考えられる。

このため、現行制度上、これらの会計基準等の適用が強制されない取引であっても、本研究報告では、その会計基準等の考え方も参考にし、収益認識に関する論点の検討を行っている。

(2) 収益の表示方法 (総額表示と純額表示)

我が国の現状

収益の表示方法(いわゆる総額表示と純額表示)については、企業会計原則に「総額主義の原則」が示されているが、これ以外には、ソフトウェア取引実務対応報告を除き、我が国の会計基準では明示されていない。このため、収益の表示方法については様々な実務がみられるが、一般的には、契約上、取引の当事者と

なっている場合には取引の総額を収益として表示し、代理人となっている場合には手数料部分のみを収益として表示している例が多いと考えられる。

ソフトウェア取引実務対応報告では、ソフトウェア取引を主たる対象としているが、そこでは「一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど）を負っていない場合には、収益の総額表示は適切でない。」（4 ソフトウェア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方）とされ、契約上、取引の当事者であるか代理人であるかにかかわらず、リスクの負担の観点から収益の総額表示と純額表示に関する判断が求められている。

このような考え方は、ソフトウェア取引以外の収益の表示方法（総額表示と純額表示）の参考になると考えられる。

#### IAS18における取扱い

IAS18では、収益は、企業が自己の計算により受領し、又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含むとされている。したがって、付加価値税（消費税等）や代理の関係にある場合の第三者のために回収した金額は、企業の持分の増加をもたらさないため、これらの金額は収益から除外される（代理の関係にある場合、手数料の額が収益となる。）（第8項）

このほか、企業が本人として行動しているのか（総額表示）それとも代理人として行動しているのか（純額表示）を判断するためのガイダンスが「IFRSsの改善 - 12のIFRSsの改訂集」（IASB 2009年4月16日公表）によりIAS18の付録に追加された。これによれば、基本的には、企業が財貨の販売又は役務の提供に関する重要なリスクと経済価値にさらされている場合には、本人として行為を行っているものとして整理している（付録第21項）。

#### IAS18に照らした考察

収益の表示方法（総額表示と純額表示）については、ソフトウェア取引以外の収益の額についてもソフトウェア取引実務対応報告を参考に表示を行わない限り、IAS18と相違が生ずる場合があると考えられる。

### (3) 収益の測定

#### 我が国の現状

我が国では、収益の測定に係る包括的な規定はないものの、収益の額は、実現主義の適用（「対価の成立」の要件の充足）により、取引当事者間で事実上合意された値引きや割戻しを考慮した後の対価として受領する現金又は現金等価物その他の資産の額で測定されることになる。実務上は、ほとんどの場合、現金又は現金等価物を対価として受領することになるため、測定される収益の額はその時価と近似しているが、現金又は現金等価物を受領する日が繰り延べられる場合には、

金利要素を考慮しない限り、収益の額は受領する対価の時価で測定されないことになる<sup>12</sup>。

#### IAS18における取扱い

IAS18では、収益は受領する対価の公正価値により測定しなければならないとし（第9項）、取引から生ずる収益の額は、通常、当該取引当事者間の契約により決定され、企業が許容した値引きや割戻しの額を考慮した後の公正価値により測定されると明記している（第10項）。また、現金による支払期限について無利息で通常の条件より1年間の猶予を与える場合のように対価の公正価値と名目額との差額が存在し、その差額が実質的に利息の性格を有しているような場合には、その差額をいわゆる実効金利法（利息法）により、利息収益として認識しなければならないとしている（第11項）。

#### IAS18に照らした考察

我が国では、収益は受領する対価の時価で測定すべきことが明確には求められていないため、受領する対価の時価と名目額との差額が大きく、その差額が実質的に利息の性格を有するような場合には、IAS18と相違が生ずるときがあると考えられる。

#### (4) 複合取引（収益の測定に関する事項を含む。）

##### 我が国の現状

我が国では複合取引（ある1つの取引が経済的に分割される複数の取引から構成されている取引）を取り扱う包括的な会計基準は定められていないが、個別の会計基準等としては、ソフトウェア取引実務対応報告と工事契約会計基準がある。

ソフトウェア取引実務対応報告では「収益認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされていても、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器（ハードウェア）やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行う。」（3 ソ

<sup>12</sup> 我が国では、割賦販売については、原則として、商品等を引渡した日をもって売上収益の実現の日とされている（企業会計原則注解【注6】(4)）。例えば、商品600（均等払いの利息100を含む）を10ヶ月の月賦契約により販売する場合、割賦販売の金利的な要素を考慮しない販売基準によれば、商品を引渡した時点で収益の額は、対価の時価500ではなく、現金回収総額600で測定されることになる。

一方、契約上、販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額とが明確、かつ、合理的に区分されている場合には、割賦販売の金利的な要素を考慮した販売基準により販売収益を認識する実務がある。この場合には、商品を引渡した時点で販売収益の額は対価の時価500で測定され、利息相当額は賦払期間に対応して収益として認識されることになる。（法人税基本通達2-4-11）

ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方)とされている。このように、複合取引については、取引の内容に応じた会計処理が求められているほか、その取引を分割して会計処理する際の収益の額としては、個別契約額だけではなく、管理上の適切な区分に基づいて区分された金額(顧客との間で当該金額が明らかにされていない場合を含む。)も認められている。

工事契約会計基準では、会計処理は合意された取引の実態を忠実に反映するように、実質的な取引の単位に基づいて行う必要がある(第41項)。実質的な取引の単位に基づくためには、契約書上の取引を分割し、又は複数の契約書の単位を結合して、会計処理を行う単位とすることが必要となる場合があるとされている(第7項参照、第42項)。

このような考え方は、ソフトウェア取引や工事契約以外の複合取引全般の収益認識に関する会計処理の参考になるものと考えられる。

#### IAS18における取扱い

IAS18では、取引の実質を反映するために、状況によっては、単一取引の個別に識別可能な構成部分ごとに収益認識要件を適用することが明らかにされている(第13項)。また、収益認識の要件の1つとして公正価値を信頼性をもって測定できることを求められている(第9項)。

これらを踏まえると、単一取引に含まれる、個々に識別可能な、より小さい構成要素は、その公正価値を信頼性をもって測定できない限り、単独では会計処理単位とはなり得ないため、単一取引に含まれる他の構成要素と統合して1つの会計処理単位とした上で、収益認識要件が適用されることになると考えられる。

したがって、1つの取引に個々に識別可能な財の販売と役務の提供が含まれている場合であっても、収益の認識時点が通常、後となる役務の提供対価の公正価値を信頼性をもって測定できない限り、財の販売と役務の提供とは一体で1つの会計処理単位として取り扱われるため、その収益認識時点は、役務の提供に適用される収益認識時点となると考えられる。

#### IAS18に照らした考察

複合取引について、我が国では包括的に定められた会計基準は存在しないが、ソフトウェア取引や工事契約以外の複合取引についてもソフトウェア取引実務対応報告や工事契約会計基準を参考に会計処理を行わない限り、IAS18と相違が生ずる場合があると考えられる。

また、複合取引に関し、ソフトウェア取引実務対応報告を参考にしたとしても、収益の測定に関しては、我が国の「管理上の適切な区分に基づいて区分された金額」がIAS18でいう公正価値に該当しない場合には、IAS18と相違が生ずることになると考えられる。

## (5) 物品の販売

### 我が国の現状

我が国では、物品の販売を行う企業は、実務上、物品が顧客の指定納入場所に到着した時点、顧客の検収時点、又は物品の出荷時点で収益を認識している場合が多いが、実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」と「対価の成立」の2つの要件を満たした時点で収益を認識する必要がある。

我が国の実現主義の下での収益認識要件をより厳格に解釈すると、契約上、特段の定めがない限り、物品を出荷した時点では「財貨の移転の完了」といった要件は、通常、充足しないため、収益は認識できない場合が多いと考えられる<sup>13</sup>。特に物品の出荷から顧客の検収まで時間を要する場合や、顧客の検収そのものが販売プロセスにおいて重要である場合には、顧客の検収が終了するまではこれらの要件を満たさないため、収益の認識はできないものと考えられる。

### IAS18における取扱い

IAS18では、物品の販売からの収益は、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したことが要件とされている(第14項)。このような要件を満たすかどうかは、個々の契約条件によることになるが、契約上、特段の定めがない限り、物品を出荷しただけではこの要件を通常満たしたことはないと考えられる。

### IAS18に照らした考察

物品の販売に関しては、我が国の実現主義とIAS18の考え方に本質的な相違はないと考えられる。

ただし、我が国の物品の出荷時点での収益の認識については、契約条項等に照らして我が国の実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」要件をより厳格に解釈しない限り、IAS18と相違が生ずる場合があると考えられる。

---

<sup>13</sup> 物品の販売に関し、我が国の実現主義の下での収益認識要件(「財貨の移転の完了」と「対価の成立」の2要件)をより厳格に解釈すると、収益は一般に物品が顧客に引き渡されるまでは認識できない(このほか顧客の検収が必要となる場合がある。)ことになると考えられる。なお、出荷日をもって収益を認識する会計処理は、所有権の移転が出荷時点とされ、かつ、輸送中を含む出荷時点以降の在庫保有に伴うリスクを顧客が負担していることが契約上も取引慣行上も客観的に認められることなどが前提になると考えられる。

他方、我が国の実務では、物品が継続的に出荷されるような取引を前提とし、以下の要件のすべてを満たしている場合には、簡便的に出荷日をもって収益を認識している事例が見受けられる。

- ・ 顧客にとって当該物品の検収作業が重要なものではない(顧客の指定場所に当該物品を納品後、短期間で自動的に検収が行われ、所有権が移転することが明らかである。)
- ・ 出荷日と顧客への引渡日の差異がほとんどない。

このような実務は、実現主義の考え方をより厳格に解釈すると、その要件を満たさないことが多いと考えられるが、重要性や費用対効果なども踏まえた上で総合的に判断されてきたものと考えられる。

## (6) 役務の提供

### 我が国の現状

我が国では、役務の提供を行う企業は、契約内容や対価の決済方法、税務上の取扱いなどを総合的に勘案した上で役務の提供の進捗に応じた収益の認識を行っている場合と、役務提供の完了時点において収益の認識を行っている場合がある。

実現主義に基づく収益は、「対価の成立」のみならず、「役務の提供の完了」をもって認識することになる。このため、受領した対価に対応する役務の内容を識別することが必要となる。例えば、役務提供の開始時に、入会金など返還不要の金銭を一括して受領したとしても、受領した対価に対応する役務の提供が完了するまでは収益を認識することはできないことになる。実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件をより厳格に解釈すると、受領した対価に対応する役務の内容・条件（対価の算定方法、役務の履行義務等の条件、解約・返還条件等）の識別が必ずしも十分ではない場合もあると考えられる。

### IAS18における取扱い

IAS18では、役務の提供に関する収益は、取引の成果を信頼性をもって見積もることができる場合には、取引の進捗度に応じて認識するとされている（第20項）。ここで取引の進捗度を信頼性をもって見積もるためには、一般的に、以下の事項の合意が必要であるとされ、受領した対価に対応する役務の内容を識別することが求められている（第23項）。

- (a) 取引当事者間により提供され、受領される役務の執行権
- (b) 交換される対価
- (c) 決済の方法とその条件

### IAS18に照らした考察

役務の提供に関しては、我が国の実現主義とIAS18の考え方に本質的な相違はないと考えられる。

ただし、我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件をより厳格に解釈し、受領した対価に対応する役務の内容・条件に応じた会計処理を行わない限り、IAS18と相違が生ずる場合があると考えられる。

近年、役務の提供の方法が多様化する中、契約の内容・条件についても複雑な取引が増加してきている。役務の内容の判断に当たっては、受領した対価の内容、関連する権利義務について十分な検討が必要である。

## (7) 企業資産の第三者の利用（受取ロイヤリティなど）

### 我が国の現状

我が国では、受取ロイヤリティなど企業資産の第三者の利用から生ずる収益に

関する会計基準等は特に定められていないため、これらの収益は、実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」と「対価の成立」の2つの要件を満たした時点で認識することになる。受取ロイヤルティの収益認識に当たっては、特に権利義務関係を勘案して「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件に照らして判断することになる。実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件をより厳格に解釈すると、受領した対価に対応する契約の内容・条件（対価の算定方法、使用許諾者の履行義務等の条件、利用者の権利等の条件、解約・返還条件等）の識別が必ずしも十分ではない場合もあると考えられる。

#### IAS18における取扱い

IAS18では、特許権など企業資産の利用に対して支払われた使用許諾料及びロイヤルティは、通常、契約の実質に従い認識するとされている（第30項）。したがって、受領した対価に対応する契約の内容や条件（使用許諾者において履行すべき義務があるか等）を検討することが求められている。

#### IAS18に照らした考察

受取ロイヤルティなど企業資産の第三者の利用から生ずる収益の認識についても、我が国の実現主義とIAS18の考え方に本質的な相違はないと考えられる。

ただし、我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件をより厳格に解釈し、受領した対価に対応する役務の内容・条件に応じた会計処理を行わない限り、IAS18と相違が生ずる場合があると考えられる。

近年、知的財産権の重要性が増してきており、第三者の利用形態も多様化する中、契約の内容・条件についても複雑な取引が増加してきている。契約の実質の判断に当たっては、受領した対価の内容、関連する権利義務について十分な検討が必要である。

### (8) 契約内容（権利義務関係）の明確化とそれに応じた会計処理

#### 我が国の現状

我が国の実務では、契約内容の詳細については取引当事者間では事実上合意しているものの、その詳細な内容が契約書等に記載されないまま取引が行われることが少なくないため、第三者にとっては客観的に確認できないような場合も見受けられる。

しかし、実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」と「対価の成立」の2つの要件をより厳格に解釈して会計処理を行うためには、取引当事者間の権利義務関係（所有権の移転時点、債権・債務の発生時点、特約（買戻条件、解約条件等）の有無など）を明確にすることが必要である。

### IAS18における取扱い

IAS18では、物品の販売、役務の提供及び企業資産の第三者による利用のいずれの取引形態においても、収益認識の要件の1つとして、権利義務に関連する事項が定められている（例えば、第15項、第23項及び第33項）。<sup>14</sup>

### IAS18に照らした考察

我が国の実現主義を適用する場合であっても、IAS18を適用する場合であっても、実質的な契約内容に即した会計処理を適切に行うためには、会計処理の基礎となる契約内容（権利義務関係）が明らかにされていることは極めて重要である。

## (9) 収益の認識基準に関する開示

### 我が国の現状

有価証券報告書等においては、財務諸表等規則などにより、「収益及び費用の計上基準」の記載が要求されているものの、実務上、収益の計上基準を記載している例は、割賦基準や工事進行基準など特別な計上基準を採用している場合を除けば、極めて少数である。これは、企業会計原則注解【注1 - 2】において、代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる<sup>15</sup>とされてきたためと考えられる。

しかしながら、実現主義による収益認識と一言でいっても、事業内容の多様化、複雑化した現在においては、収益をいつ認識すべきかを判断することは容易ではなく、収益の認識に関し、多様な実務が存在していると考えられる。

---

<sup>14</sup> IASBが公表したディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」（脚注5参照）では、収益認識に関する原則は、契約を基礎に会計処理を行うものとしている。このため、これまで以上に契約内容の明確化が求められることになるものと考えられる。

<sup>15</sup> 重要な会計方針の記載事項として「収益及び費用の計上基準」が求められることとなったのは、昭和57年改正の財務諸表等規則からである。

昭和57年改正の財務諸表等規則の解説では、収益の計上基準として、「・・・（前略）・・・一般の商工業会社については、実現主義以外に一般に公正妥当と認められる計上基準はないと解されるので、「引渡基準」以外に代替的な計上基準の認められない業界において、「引渡基準」によって収益を計上している場合にはそれが一般に公正妥当な唯一の会計処理基準として普遍的に広く適用されていることを考慮して、会計方針としての記載を要しないものとした。

従って、割賦販売や長期請負工事に係る収益の計上基準等、代替的な計上基準の認められている場合、あるいは、業界特有の計上基準を適用している場合等財務諸表について適正な判断を行うために必要と認められる事項については、会計方針としての記載を要するものとした（財務諸表規則取扱要領第9の11）。」（別冊商事法務No.62「改正財務諸表規則等の解説 - 商法・企業会計関連事項を中心に - 」第一編 財務諸表規則等改正の概要 大蔵省証券局企業財務課課長補佐 前川浩造 稿 P4 社団法人商事法務研究会）とされている。

## IAS18における取扱い

IAS18では、収益の認識に関して採用した会計方針(役務の提供において取引の進捗度を決定するために採用した方法を含む。)を開示することが求められている(第35項)。

## IAS18に照らした考察

収益の認識は、企業の経営成績を表す包括利益計算書<sup>16</sup>の起点となるものであり、その計上基準を重要な会計方針として具体的に開示することは、財務諸表利用者が企業の経営状況を理解し、投資意思決定を行う上で非常に重要である。

我が国においても、IAS18で定められているように、収益の認識に関して採用した会計方針が具体的に開示されることが必要と考える。

## 5. 範囲

### (1) IAS18の適用範囲

適用範囲について、IAS18では以下のように定めている<sup>17</sup>。

1. 本基準は、以下の取引及び事象から生ずる収益の会計処理に適用しなければならない。
  - (a) 物品の販売；
  - (b) 役務の提供；並びに
  - (c) 利息、ロイヤルティ及び配当を生ずる企業資産の第三者による利用。
2. (省略)
3. 物品には、販売目的で企業により生産された製品、及び、小売業者により購入さ

<sup>16</sup> 「国際会計基準審議会 国際財務報告基準(IFRSs)2007」(日本語監修 企業会計基準委員会 財団法人財務会計基準機構)に掲載されている翻訳では、「損益計算書」と訳している。IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂版(2007年9月6日公表)では、「損益計算書」は「包括利益計算書」に名称が変更されている。

<sup>17</sup> IAS18では、以下を適用対象外と定めている。

6. 本基準は、以下のものから生ずる収益は取り扱わない。
  - (a) リース契約(IAS第17号「リース」を参照)；
  - (b) 持分法により会計処理される投資から生ずる配当(IAS第28号「関連会社に対する投資」を参照)；
  - (c) IFRS第4号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約；
  - (d) 金融資産及び金融負債の公正価値の変動又はそれらの処分(IAS第39号「金融商品：認識及び測定」を参照)；
  - (e) その他の流動資産の価値の変動；
  - (f) 農業活動に関連する生物資産の当初認識及び公正価値の変動(IAS第41号「農業」を参照)；
  - (g) 農産物の当初認識(IAS第41号「農業」を参照)；
  - (h) 鉱物の採取。

れた商品や再販売目的で所有される土地やその他の資産のような、再販売目的で購入された財貨を含む。

4. 役務の提供は、典型的には、契約上合意された業務を合意された期間を通じて企業が履行することをいう。役務は、1期間で提供される場合もあれば、数期間にわたり提供される場合がある。役務の提供についての契約には、例えばプロジェクト管理者や設計者の役務に関する契約のように、直接的に工事契約に関連するものがある。これらの契約から生ずる収益は本基準では扱われず、IAS第11号「工事契約」で示された工事契約に関する規定に従い扱われる。
5. 企業資産の第三者による利用は、以下の形で収益を生み出す。
  - (a) 利息 - 現金又は現金同等物或いは債務の利用に対する対価；
  - (b) ロイヤルティ - 企業により保有される長期資産、例えば特許権、商標権、著作権及びコンピュータ・ソフトウェアの利用に対する対価；並びに
  - (c) 配当 - 持分資本の所有者に対する特定の種類の資本の所有割合に応じた利益の分配。

## (2) 本研究報告の範囲

本研究報告において取り扱う収益認識に関する範囲は、基本的にIAS18と同様である。ただし、工事契約及びリース契約については、必要に応じて本研究報告で取り扱っている。

## 6. 収益の定義

収益や公正価値の定義について、IAS18では以下のように定めている。

7. 以下の用語は、本基準では下記に定義した意味で用いている。

収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業の通常の活動過程で生ずる経済的便益の総流入をいう。

公正価値とは、取引の知識がある自発的な当事者の中で、独立第三者間取引において資産が交換され、又は負債が決済される価額をいう。

8. 収益は、企業が自己の計算により受領し、又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含む。売上税、物品税及びサービス税、並びに付加価値税といった第三者のために回収した金額は、企業に流入する経済的便益ではなく、持分の増加をもたらさない。それゆえ、それらは収益から除外される。同様に、代理の関係にある場合、経済的便益の総流入は、本人当事者のために回収した金額で企業の持分の増加をもたらさない金額を含んでいる。本人当事者のために回収した金額は収益ではない。その代わりに、この場合には、手数料の額が収益となる。

IAS18では、本文のより深い理解に資するため付録が設けられているが、第7項に関する具体的事例は記載されていない。

一方、第8項に関しては、「IFRSsの改善 - 12のIFRSsの改訂集」で新たに付録第21

項が設けられた。

(1) 収益の定義(公正価値の定義については「7.収益の測定(1)収益の測定値」参照)

我が国における収益の定義は、平成18年12月にASBJから公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」で記述されているものの(この点に関しては、脚注8を参照されたい。) 会計基準又はこれに準じるものにおいては明確には定義されていない。

(2) 収益の総額表示と純額表示

IAS18では、収益は、企業が自己の計算により受領し、又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含み、代理の関係にある場合には、本人当事者のために回収した金額は収益ではなく、手数料の額が収益となるとしている(第8項)。収益の総額表示と純額表示に関する指針としては、付録第21項において以下のように示されている。

【付録第21項(以下、 に分類して抜粋)】

企業が本人として行為を行っている場合(収益を総額で表示すべき場合)の特徴  
企業は財貨の移転又は役務の提供に関する重要なリスクと経済価値にさらされている場合には本人として行為を行っているが、その具体的な特徴は、以下のとおりである(個別又は組合せによる。)

- (a) 企業は基本的に顧客に対し財貨又は役務を提供する、又は例えば顧客が注文したり購入した商品又はサービスの検収に責任を負うなど、注文を執行する責任がある。
- (b) 企業には顧客注文の前後、又は出荷あるいは返還の間の在庫リスクが存在する。
- (c) 企業は、直接又は間接を問わず、例えば追加商品又はサービスを提供するなど、価格設定に裁量権を有している。
- (d) 企業は、顧客から受領する金額について顧客の信用リスクを負担している。

企業が代理人として行為を行っている場合(収益を純額で表示すべき場合)の特徴

企業は財貨の移転又は役務の提供に関する重要なリスクと経済価値にさらされていない場合には代理人として行為を行っているが、その具体的な特徴は、以下のとおりである。

企業が稼得する金額が、取引1件当たりの報酬、又は、顧客への請求金額の一定金額など、事前に設定されている。

我が国の収益の総額表示と純額表示に関しては、企業会計原則において、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによつてその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 一 B)と定められている。

このような総額主義の原則の下、我が国の実務では、ソフトウェア取引実務対応報告が適用されるソフトウェア取引を除き、どのような場合に費用項目と収益項目とを相殺表示してはならないのか（又は、相殺表示すべきか）といった判断は、各企業のそれぞれの合理的な判断に委ねられている。実務上は、契約上、取引当事者となっている場合には取引の総額を収益として表示し、代理人となっている場合には手数料部分のみを収益として表示している例が多いと考えられるが、以下のような表示方法も見受けられるところである。

- ・ 代理人となっている取引についても、本人当事者のために回収した金額で収益が表示されている例がある。
- ・ 複数の企業が契約当事者となり、特定の事業を連合して遂行するコンソーシアム取引のような場合についても、自社の受取相当額だけではなく、他社の受取相当額を含む総額で収益が表示されている例がある。
- ・ ガソリン税や酒税等の納税義務を有する企業では、税相当額を含む金額で売上高及び売上原価が表示されている例が多い。
- ・ 消費税等の会計処理についても、税込処理が容認されている。

このように、我が国において取引の総額を収益として表示している事例の中には、IAS18に照らして考察した場合、純額表示が求められる場合が少なくないと考えられる。我が国ではソフトウェア取引以外についてもソフトウェア取引実務対応報告を参考にリスクの負担の観点から表示を行わない限り、IAS18と相違が生ずる場合があると考えられる。（付録ケース1、ケース2、ケース4、ケース5など参照）

（参考）米国における収益の総額表示と純額表示の判断指針

FASB EITF問題第99-19号「収益を本人として総額表示すべきか代理人として純額表示すべきか」では、収益を総額又は純額のいずれで計上すべきかについて、単一の指標で判断するのではなく、以下の指標が示す事実関係と状況に基づいて総合的に判断すると規定されている。

（収益を総額で計上すべき指標）

- ア．取引において主たる債務者（ユーザーに対してサービス責任を負う者）である。
- イ．商品受注前又は顧客からの返品に関して一般的な在庫リスクを負っている。
- ウ．自由に販売価格を設定する裁量がある。
- エ．商品の性質を変えたり、サービスを提供することによって付加価値を加えている。
- オ．自由に供給業者を選択する裁量がある。
- カ．製品やサービスの仕様の決定に加わっている。
- キ．商品受注後又は発送中の商品に関して物的損失リスクを負担する。
- ク．代金回収にかかる信用リスクを負担する。

（収益を純額で計上すべき指標）

- ア．供給業者が契約の主たる債務者である。
- イ．会社が稼得する金額は確定している。
- ウ．供給業者が信用リスクを負う。

## 7. 収益の測定

収益の測定について、IAS18では以下のように定めている。

9. 収益は、受領した又は受領可能な対価の公正価値により測定しなければならない。
10. 取引から生ずる収益の額は、通常その企業と資産の買手又は利用者との間の契約により決定される。それは、企業が受領した又は受領可能な対価の公正価値（企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮後）により測定される。
11. ほとんどの場合、対価は現金又は現金同等物の形であり、収益の額は受領した又は受領可能な現金又は現金同等物の額である。しかし、現金又は現金同等物の流入が繰り延べられる場合、対価の公正価値は、受領した又は受領可能な現金の名目額より少なくなることがある。例えば、企業は、物品の販売の対価として、無利息の信用を買手に供与したり、市場金利を下回る金利付きの受取手形を買手から受け入れることがある。その契約が実質的に金融取引を構成する場合、その対価の公正価値は、将来のすべての入金をみなし利率により割り引いて決定される。みなし利率とは、次の2つのうち、より明確に決定可能なものをいう。
- (a) 類似の信用格付けを有する発行者の類似した金融商品に対する一般的な利率；  
又は
- (b) その金融商品の名目額を物品又は役務の現金販売価格へ割り引くときの利率。  
対価の公正価値と名目額の差額は、第29及び第30項及びIAS第39号に従い、利息収益として認識する。
12. 物品又は役務が同様の性質及び価値をもつ物品又は役務と交換されるとき、当該交換は収益を生み出す取引とはみなされない。これは、特定の場所で需要を適時に満たすために、様々な場所で供給者が在庫品を交換するような、石油や牛乳のような商品の取引においてみられることが多い。異種の物品や役務と交換するために物品が販売され又は役務が提供される場合には、当該交換は収益を生み出す取引とみなされる。当該収益は、受領される物品又は役務の公正価値により測定され、同時に授受される現金又は現金同等物があればその額だけ修正される。受領する物品又は役務の公正価値を、信頼性をもって測定できない場合、当該収益は、譲渡された物品又は役務の公正価値により測定され、同時に授受される現金又は現金同等物があればその額だけ修正される。

### (1) 収益の測定値

IAS18では、収益は受領した又は受領可能な対価の公正価値により測定しなければならないとし（第9項）<sup>18</sup>、取引から生ずる収益の額は、通常、当該取引当事者

<sup>18</sup> 解釈指針委員会（以下「SIC」という。）解釈指針第31号「収益 - 宣伝サービスを伴うバーター取引」によれば、広告サービスのバーター取引を引用して、通常は提供を受けた広告サービスの公正価値を信頼性をもって測定することはできないので、収益を認識するためには自分が提供した広告サービスの公正価値を信頼性をもって測定できる必要があるが、そのような場合は特定の条件を満たす場合に限定されると明記されて

間の契約により決定され、企業が許容した値引きや割戻しの額を考慮した後の公正価値により測定されると明記している（第10項）。そのため、後述するように物品の販売、役務の提供、利息、ロイヤルティ及び配当のいずれの場合も、収益認識要件の1つとして、収益の額、すなわち公正価値を信頼性をもって測定できることが求められている（第14項、第20項及び第29項）。ここで、公正価値とは、取引の知識がある自発的な当事者間で、独立第三者間取引において資産が交換され、又は負債が決済される価額をいうとされている（第7項）。

一方、我が国においては、収益の測定に係る包括的な規定はなく、収益の測定値について明確な規定がない。

このように、収益の測定値として公正価値又は時価が明確に求められているかどうかという点についてIAS18と相違点が認められる。我が国においても、国際的な会計基準との整合性等を踏まえると、例えば収益は時価で測定すべきことを明確にする必要があると考えられる。なお、IAS18でいう公正価値が我が国の会計基準でいう時価（公正な評価額）<sup>19</sup>と同一の概念であるかどうか、公正価値及び時価の実務上の適用に当たっての考え方が同一であるかどうかについては必ずしも明確ではない。

## (2) 対価の公正価値と名目額とが相違する場合の取扱い

IAS18では、対価として受領した又は受領可能な現金又は現金同等物の流入が繰り延べられ、対価の公正価値が受領した又は受領可能な現金の名目額より少なくなるような場合には、その名目額は対価の公正価値と相違することとなるため、収益の額の測定値として用いることはできないとしている（第11項）。具体的には、現金による支払期限について無利息で通常の条件より1年間の猶予を与える場合のように対価の公正価値と名目額との差額が存在し、その差額が実質的に利息の性格を有しているような場合には、その差額をいわゆる実効金利法（利息法）により、利息収益として認識しなければならないとしている。

他方、我が国では、貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合（企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第56項）の会計処理等を除けば、対価の公正価値と名目額との差額が存在し、その差額が実質的に利息の性格を有している場合の会計処理（販売損益と金融損益とを区分する会計処理）を明確に求める会計基準は存在しない。ただし、我

---

いる（第5項）。

<sup>19</sup> 時価とは公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場（以下「市場価格」という。）に基づく価額をいうとされ、市場価格がない場合には合理的に算定された価額を公正な評価額とするとされている（企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」第6項）。ここでいう市場には、公設の取引所及びこれに類する市場のほか、随時、売買・換金等を行うことができる取引システム等も含まれる（同（注2））。

が国では、実現主義の適用により収益を認識する前提として、少なくとも物品の販売又は役務の提供の対価として現金又は現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産が買手から売手に移転されていること（「対価の成立」要件）が求められている。この前提を満たしている限り、収益の額は、対価として受領した又は受領可能な現金又は現金等価物（手形、売掛債権等）の額で測定されている場合がほとんどであると考えられる。さらにそのほとんどの場合、対価として受領するのは現金又は受領後短期間で現金回収される現金等価物（手形、売掛債権等）であるため、収益の額の測定値として用いられている現金等価物（手形、売掛債権等）の額は、回収までの金利を考慮しなくても、その時価と近似していると考えられる。

したがって、受領する対価の時価と名目額との差額が大きく、その差額が実質的に利息の性格を有するようなときには、IAS18と相違が生ずる場合があると考えられる。（付録ケース6参照）

### (3) 交換取引の場合の取扱い

以下に記載する交換取引は、公正価値又は時価が等しいもの同士が交換される取引、すなわち、等価交換取引を対象とする。

IAS18では、ある交換取引を収益を生み出す取引としてみなすべきかどうかに関して、同様の性質及び価値をもつ物品又は役務同士を交換する取引かどうかという基準<sup>20</sup>により、次のように定めている（第12項）。

同様の性質及び価値をもつ物品又は役務同士を交換する取引の場合

収益を生み出す取引としてみなされない。例えば、保有しているある物品を、同様の性質及び価値をもつ物品と交換する取引においては、引き渡した物品の公正価値のいかんにかかわらず、交換によって取得した物品はそれと交換に引き渡した物品の帳簿価額で認識されることになると考えられる。

ある物品又は役務を、それと同一の価値である異種の性質の物品又は役務と交換する取引の場合

収益を生み出す取引としてみなされる。例えば、保有しているある物品（帳簿価額100、公正価値80）を、異種の性質をもつ物品（公正価値80）と交換する取引においては、交換によって取得した物品及び収益を公正価値80で認識するとともに、交換のために引き渡した物品の消滅を認識し、費用を100認識することになると考えられる。

他方、保有しているある物品（帳簿価額100、公正価値120）を、異種の性質を

---

<sup>20</sup> 米国における交換取引に伴う収益認識基準としては、FASB基準書（以下「SFAS」という。）第153号「非金銭資産の交換 - APB意見書第29号の改訂」等がある。非金銭資産の交換は交換される資産の公正価値に基づいて測定すべきであるという原則に対して、SFAS第153号では、経済的実態を有しない非金銭資産の交換の場合等には、交換した資産の公正価値によらず、引き渡した非金銭資産の計上額を基礎にして測定しなければならないとしている(SFAS第153号 第2項C)。

もつ物品（公正価値120）と交換する取引においては、交換によって取得した物品及び収益を公正価値120で認識するとともに、交換のために引き渡した物品の消滅を認識し、費用を100認識することになると考えられる。

一方、我が国では、ある交換取引を収益を生み出す取引としてみなすべきかどうかについて包括的な会計基準は存在しないが、例えば、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）では、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算という概念によって整理している。同会計基準では、売却や異種資産の交換の取引の会計処理に見られるように、いったん投資を清算したとみて移転損益や交換損益を認識するとともに、改めて時価にて投資を行ったとみる場合と、事業資産と株式の交換であっても、同種資産の交換の会計処理に見られるように、これまでの投資がそのまま継続しているとみて、移転損益や交換損益を認識しない場合を挙げている（第70項）<sup>21</sup>。

このように、ある交換取引を収益を生み出す取引としてみなすべきかどうかを判定する基本的な考え方については、我が国の会計基準の考え方とIAS18と本質的な相違はないと考えられる。

また、我が国において、収益の額は、原則として財貨の移転又は役務の提供の対価として受領した現金又は現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の額で測定されるが、例えば受領したその他の資産の時価よりも、販売した物品又は提供した役務の時価の方が信頼性をもって測定可能なような場合には販売した物品又は提供した役務の時価で測定されることになる（例えば、事業分離等会計基準第12項）。この点についても、IAS18と本質的な相違はないと考えられる。（付録ケース8参照）

#### (4) リベートの会計処理

我が国の商取引において、メーカーや卸売業を営む企業等が顧客企業に対して、いわゆるリベート（ボリュームディスカウント、販売促進費、販売助成費、協賛金などの名目で支払われることが多い。）を様々な契約条件や算定根拠に基づいて支払うことがある。

IAS18では、収益とは、企業が自己の計算により受領し、又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含むものとされており（第8項）、収益は受領した又は受領可能な公正価値（企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮後）により測定しなければならないとされている（第9項、第10項）。このため、リベートが販売価額の

---

<sup>21</sup> 事業分離等会計基準では、投資の継続・清算という概念は、会計上の利益計算において概念的に用いられている考え方であり、実現概念とも表裏の関係をなしているとしている。また、実現概念の核心や本質をどこに見出すのかについて投資から得られる成果がその主要なリスクから解放されたかどうかに着目する考え方は、比較的有力なものと思われるとしている。（第71項）

一部減額、売上代金の一部返金という性格を有する限り（得意先における販売促進費等の経費の補填であることが明らかな場合を除く。）売上高から控除することになると考えられる。

一方、我が国では、いわゆるリベートの支払目的に関する多様な理解等を背景に、売上高から控除する事例と販売費及び一般管理費とする事例がある。リベートが顧客との販売条件の決定時に考慮されていれば、実質的には販売価額の一部減額、売上代金の一部返金という性格を有すると考えることができるため、得意先に対する販売促進費等の経費の補填であることが明らかな場合を除き、売上高から控除することが適切と考えられる。（付録ケース3参照）

## 8. 取引の識別

取引の識別について、IAS18では以下のように定めている。

13. 本基準における認識要件は、通常それぞれの取引に個々に適用される。しかし、状況によっては、取引の実質を反映するために、単一取引の個別に識別可能な構成部分ごとに認識要件を適用することが必要となる。例えば、製品の販売価格が、その後発生する役務提供についての識別可能な額を含む場合、その額は繰り延べられ、役務が提供される期間にわたり収益として認識される。反対に、その経済的な効果が一連の取引として考えないと理解できないような複数の取引が行われるとき、その複数の取引を一体として認識要件を適用する。例えば、企業は物品を販売し、同時に、その物品を後日買い戻すという契約を結んで、その取引の実質的效果を打ち消すことがあるが、このような場合、2つの取引は一体として取り扱われる。

取引の識別に係る論点は、会計処理単位の分割、統合に係る論点と換言できる。

なお、IAS18及び国際財務報告解釈指針委員会（以下「IFRIC」という。）解釈指針第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」（以下「IFRIC13」という。）では、いわゆるポイント制度に関する会計処理（顧客が商品又はサービスを購入した際に企業が顧客に対して一定のポイントを発行し、顧客が一定の条件を満たすことを条件にそのポイントと引換えに商品又はサービスを無料又は割引額で購入できる制度において発行されるポイントに係る会計処理）を会計処理単位の分割の論点としてとらえている。この点については、後述する。（付録ケース11参照）

### (1) IAS18の取扱い

IAS18では、収益認識要件の適用単位を原則として個々の取引単位とする一方、取引の実質に応じて単一取引を個別に識別可能な、より小さい構成部分に分割すべき場合や、複数の取引を統合して、より大きな単位とすべき場合があるとされている（第13項）。

前者の事例としては、例えば製品の販売価格にアフター・サービスに対する識別可能な金額が含まれているような場合が挙げられており（付録第11項）、そのような場合は、単一の販売取引を、製品の販売自体の構成要素と販売後のアフター・サービスの構成要素とに識別し、それぞれに対して収益認識要件を適用することになる。その結果、製品の販売自体の構成要素に対しては後述する物品の販売に係る収益認識要件が適用される一方、販売後のアフター・サービスの構成要素に対しては後述する役務の提供に係る収益認識要件が適用される。

後者の事例としては、例えば企業が物品を販売すると同時に、その物品を販売先から買い戻す契約を締結するように当初の販売取引の実質的效果を打ち消すような場合が挙げられており、そのような場合は、当初の販売取引と買戻契約とを一体の取引として会計処理することになる。

なお、IAS18では、どのような場合に単一取引をより小さな識別可能な構成要素に分割すべきか、仮に分割するとしてその構成要素の公正価値を測定できないときにはどのように取り扱うべきか、といった具体的な取扱いが必ずしも明確ではないため、例えば類似の事項を取り扱っているIAS第11号「工事契約」（第7項から第10項）等を参照してもなお明確でない場合には、実務上、FASB EITF問題第00-21号「複数の製品・サービスを伴う収入取引の会計」等が参考にされていると考えられる<sup>22</sup>。

（参考）

FASB EITF問題第00-21号は、顧客に提供する複数の財、サービス、資産の利用権等を含む取決めに複数の会計処理の単位が含まれているかどうかの決定方法や、取決めに価総額をその取決めに含まれる別個の会計処理の単位に配分する方法等を示したものである。その適用に当たっては、同一企業や関連当事者とはほぼ同時期に締結した別個の複数の取引は、一体として交渉したとみなされるため、それらの複数の取引を1つの取決めとみなし、その取決めの中に1つ又はそれ以上の会計処理の単位が存在するかどうかの検討を行うことを求めている。

FASB EITF問題第00-21号の概要は、以下のとおりである。

(a) 会計処理の単位の決定方法

顧客に提供する複数の財、サービス、資産の利用権等を含む取決めに於いては、それ

---

<sup>22</sup> IFRSsはプリンシプル・ベースの会計基準といわれているように、個別事例への会計基準の適用に当たっては、適用方法が必ずしも明確ではない場合があり得る。この場合、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」では、以下のような順に会計基準の適用可能性を検討することが求められている（第10項及び第11項）。

類似の事項や関連事項について取り扱っている会計基準（IFRS・IAS）及びその解釈指針

IASBの財務諸表の作成及び表示に関するフレームワークにおける資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識要件及び測定概念

このほか、上記及びと矛盾しないことを条件に、IASBの概念フレームワークと類似のフレームワークを使用する他の会計基準設定主体の直近の会計基準等の適用可能性を検討することができる（第12項）。

らの提供対象が以下の要件のすべてを満たした場合、別個の会計処理の単位としなければならない。

( ) その提供対象が単独で顧客にとって価値を有すること。ここで、単独で顧客にとって価値を有することとは、他の供給メーカー又は顧客がその提供対象を単独で再販売できることをいう。

( ) その提供対象の公正価値について客観的かつ信頼できる証拠が存在すること。

( ) その取決めにより、その提供対象について通常の返品権が付されているときには、未だ提供されていない対象の引渡し又は実行が確実であり、かつ、その供給メーカーの事実上の管理下にあること。

(b) 取決め対価総額の測定値

取決め対価総額は、顧客が有する返金請求権又は供給メーカーの有するパフォーマンスボーナス権の影響を除き、確定又は確定可能でなければならない。

(c) 取決め対価総額の配分方法

( ) 取決めに含まれる会計処理の単位のすべてについて公正価値の客観的かつ信頼できる証拠が存在する場合には、原則として、各々の別個の会計処理の単位の公正価値の相対比に基づいて対価総額をそれぞれの別個の会計処理の単位に配分する。ただし、取決めに含まれる別個の会計処理の単位が米国会計基準上、公正価値で評価することを求められている限り、その会計処理の単位への配分額は公正価値でなければならない。対価の残額はそれ以外の会計処理の単位の公正価値の相対比に基づいて残りの会計処理の単位に配分しなければならない。

( ) 提供対象への配分額は、上記( )に従った場合の配分額と、追加的な対象の引渡しや特定の実行条件に影響を受けない金額のいずれか小さい金額に限定される。

( ) 複数の提供対象を含む取決めに含まれる個々の財やサービスについて契約上表示されている金額は、公正価値の代表とみなすべきではない。公正価値の最良の証拠は、提供対象が単独で定期的に販売されている場合のその販売価格であり、そのような公正価値の証拠は、公正価値についての企業特有又はベンダー特有の客観的な証拠からなる場合がある。ベンダー特有の客観的な証拠(VSOE)は、提供対象が個別に販売されている場合にはその販売価格、又は個別に販売されていない提供対象については適切な権限を有する経営者が設定した価格(一旦設定した価格は、提供対象が市場に単独で投入されるまで変更されないことが確実でなければならない。)に限定される。

(2) 我が国の取扱い

我が国において取引の識別に係る包括的な規定はないが、個別の会計基準等としてはソフトウェア取引実務対応報告と工事契約会計基準に定めがある。

ソフトウェア取引実務対応報告では、サービスの提供(提供期間にわたって収益認識)や機器(ハードウェア)の販売(販売時に収益認識)のように異なる種類の取引を同一の契約書等で締結している複合取引については、財の販売時点とサービスの提供時点が異なるにもかかわらず、それらの収益を同時に認識するときには収

益認識時点に関して問題が生じるため、取引の種類ごとに適切な方法で収益を認識すべきであるとしている。例えば、販売時に収益認識すべき財の販売と、提供期間にわたって収益認識すべきサービスの提供とが1つの契約とされているような場合であっても、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客との間で明らかにされているときには<sup>23</sup>、契約上の対価を適切な区分に分解して、機器（ハードウェア）やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、またサービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行うこととされている。なお、財とサービスの複合取引であっても、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合には、その主たる取引の収益認識時点に一体として会計処理できるとされている。（3 ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方）

次に、工事契約会計基準では、工事契約に係る収益の会計処理は合意された取引の実態を忠実に反映するように、実質的な取引の単位に基づいて行う必要があるとし（第41項）、実質的な取引の単位に基づくためには、契約書上の取引を分割し、又は複数の契約書の単位を結合して、会計処理を行う単位とすることが必要になる場合もあるとしている（第7項及び第42項）。また、実質的な取引の単位の中に、工事に係る部分とそれ以外の部分が含まれていても、全体として、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行う工事を目的とする契約であれば、実質的な取引の単位の全体について、1つの会計処理の単位の工事契約として工事契約会計基準を適用することが適当であるが、その工事が全体として物の引渡しを目的とする契約に付随して行われるに過ぎない場合には工事契約会計基準は適用されないとしている（第44項）。なお、工事契約の実質的な取引の単位が有する特徴として、施工者がその範囲の工事義務を履行することによって、顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得すること（既に対価の一部又は全部を受け取っている場合には、その受け取った額について、確定的に保有する権限を獲得すること）が求められている（第43項）<sup>24</sup>。

---

<sup>23</sup> ソフトウェア取引実務対応報告では、例えば、財である機器（ハードウェア）とソフトウェアを販売するケースのように、財と財の販売が1つの契約とされているが、それらが必ずしも有機的一体として機能しないような場合には、いわゆる一式契約が締結されていたとしても、顧客（ユーザー）との間で金額の内訳が明らかにされていないときでも、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解して、各々の販売時点において収益認識することができることとされている（3 ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方）。なお、同実務対応報告では、複合取引における収益認識時点についての問題を解決するには、管理上の適切な区分に基づいて契約を締結する等、いわゆる一式契約が締結されるような取引慣行を是正していく方向で検討を行うことも重要であるとしている（脚注9）。

<sup>24</sup> 工事契約会計基準は受注制作のソフトウェアについても工事契約に準じて適用される（第5項）が、工事完成基準の会計処理については第18項での記載に留まっている。そのため、受注ソフトウェアの会計処理の単位については、基本的に、工事契約会計基準の適用により決定し、工事完成基準の会計処理については、工事契約会計基準第18項及びソフトウェア取引実務対応報告の該当規定が適用されることになると考えられる。

このような会計上の考え方は、ソフトウェア取引や工事契約以外の複合取引、例えば、物品の製造、販売、設置作業、据付作業、試運転作業、その後の保守サービスといった複数の取引が1つの契約書等で締結されているような場合の会計処理においても参考になると考えられる。そのような考え方に立てば、各々の契約書で締結されている異なる財やソフトウェアの提供であったとしても、顧客にとってそれらが一体としてはじめて価値を有するものであるような場合には、取引の実質を反映すべく、複数の取引を一体として会計処理することになると考えられる。なお、顧客にとってそれらが一体としてはじめて価値を有するかどうかの判断に当たっては、実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」と、それに対する現金又は現金等価物その他の資産の取得による「対価の成立」という2つの要件の観点から、その取引の実質判断が求められることになると考えられる。(付録ケース9、ケース10、ケース11参照)

## 9. 物品の販売

物品の販売に係る収益認識の条件について、IAS18では以下のように定めている。

14. 物品の販売からの収益は、以下の条件すべてが達成されたときに認識しなければならない。
- (a) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと；
  - (b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も有効な支配も企業が保持していないこと；
  - (c) 収益の額を、信頼性をもって測定できること；
  - (d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと；並びに
  - (e) その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること。

我が国の物品の販売に係る収益の認識基準は、企業会計原則において、売上高は、実現主義の原則（一般に、「財貨の移転又は役務の提供の完了」と、それに対する現金又は現金等価物その他の資産の取得による「対価の成立」を指すものと解される。）に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り包括的に規定されている（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）。このほか、企業会計原則注解【注6】において、委託販売、試用販売、予約販売及び割賦販売による収益の実現の基準が定められている。

### (1) 所有に伴う重要なリスク及び経済価値の移転の時点

IAS18では、所有に伴う重要なリスク及び経済価値の移転の時点について、以下のように定めている。

15. 所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手にいつ移転したかを評価するには、取引の状況を調べる必要がある。多くの場合、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の買手への移転と同時に発生する。これは多くの小売販売に当てはまる。それ以外の場合には、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の移転とは異なる時点で発生する。

このように、IAS18では、所有に伴う重要なリスク及び経済価値の移転は、必ずしも、法律上の所有権等の移転の時点に限定されず、取引の実態に基づき判断するとされているが、法律上の所有権や占有の買手への移転と同時に発生するケースが多いとしている。そのため、契約上、特段の定めがない限り、物品を出荷した時点では、企業は例えば物品の毀損に伴う損失を買手に物品を引き渡すまで引き続き負担することになるため、収益を認識できないと考えられる。

我が国における物品の販売に関する収益の認識は、実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」と「対価の成立」の2つの要件を満たした時点で認識する必要がある。ここで「財貨の移転の完了」要件は、必ずしも法律上の所有権や占有の買手への移転の時点を指すわけではないと解される。実務上も、「財貨の移転の完了」の時点は、物品売買契約書等に定められている所有権の移転の時点のほか、取引実態に応じて判断されてきたものと考えられる。

物品の販売に関する実現主義の具体的適用として、納品時点をもって販売が行われたとする考え方（引渡基準）や買手の検収をもって販売が行われたとする考え方（検収基準）等がある。もっとも、実務上は、物品等が継続的に出荷される取引において、顧客の指定場所に納品後、短期間で自動的に検収が行われ、所有権が移転することが明らかであり、出荷日と顧客への引渡日の差異がほとんどないような場合には、重要性や費用対効果なども踏まえ、物品等の出荷の日をもって収益が実現したとみなしてきた事例も少なくないと考えられる。

しかしながら、実現主義の下での収益認識要件をより厳格に解釈すると、契約上、特段の定めがない限り、物品を出荷した時点では「財貨の移転の完了」といった要件は、通常、満たさないため、出荷時点では収益を認識できないと考えられる。特に物品の出荷から顧客の検収まで時間を要する場合や、顧客の検収そのものが販売プロセスにおいて重要である場合には、顧客の検収が終了するまではこれらの要件を満たさないため、収益の認識はできないものと考えられる。

このため、契約条項等に照らして我が国における「財貨の移転の完了」要件をより厳格に解釈しない限り、IAS18と相違が生ずる場合があると考えられる。（ケース12、ケース13、ケース15、ケース16、ケース18、ケース19、ケース20、ケース21、ケース24、ケース25、ケース26、ケース27、ケース28参照）

所有に伴う重要なリスクを留保している場合の取扱い

IAS18では、企業が所有に伴う重要なリスクを留保している場合の取扱いを以下のように定めている。

16. 企業が所有に伴う重要なリスクを留保している場合は、当該取引は販売ではなく、収益は認識されない。企業は多くの方法により、所有に伴う重要なリスクを留保することがある。企業が所有に伴う重要なリスク及び経済価値を留保する状況の例としては、以下のような場合がある。
- (a) 企業が通常の保証条項ではカバーされない不十分な履行に対する義務を留保している場合；
  - (b) 売手が特定の販売からの収益を受け取るために、買手がその物品の販売によって収益を得ることが条件となっている場合；
  - (c) 物品が据付けが必要な状態で出荷され、その据付けが契約の重要な部分であり、企業がそれをまだ完了していない場合；及び
  - (d) 買手が販売契約に明記された理由により購入を取り消す権利を有し、企業にとって返品の可能性が不確実である場合。

上記の具体例としては、以下の例が考えられる。いずれの場合も物品を出荷した時点では所有に伴う重要なリスクが買手に移転していないため、当該重要なリスクが買手に移転するまで収益を認識することはできないことになる。

- (a) ' 機械装置等の販売において、買手へ引渡しは完了しているが、契約上の一定の性能水準が達成されていない場合
- (b) ' 委託販売のように、買手の売手に対する代金支払が、買手が当該物品を販売するまで留保される場合
- (c) ' 契約上の引渡条件が据付渡しとされており、その契約の重要な部分の据付作業が未了であるため、買手にとって当該物品の利用価値が認められない場合
- (d) ' 新しい機能を有する新製商品の返品権付販売であるため、今後の返品可能性等を合理的に予測することが困難な場合

上記の例のように、所有に伴う重要なリスクを留保している場合には、我が国の実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」要件も満たしていないと考えられる。

このように、所有に伴う重要なリスクを留保している場合の取扱いについては、IAS18と重要な相違はないと考えられる。(ケース23参照)

なお、前述のとおり、企業会計原則注解【注6】において、特殊な販売契約での実現主義の具体的適用として、委託販売、試用販売、予約販売及び割賦販売の例が示されている。これらは、販売契約形態の別に、「財貨の移転の完了」と「対価の成立」の2つの要件の具体的適用を定めたものと考えられるが、複合取引にも該当することとなる割賦販売を除き、IAS18と整合的であると考えられる。

所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを留保している場合の取扱い

IAS18では、企業が所有に伴うリスクを留保しているものの、それらが重要でないものに限定されている場合の取扱いを、以下のように定めている。

17. 企業が所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを留保している場合、その取引は販売であり収益が認識される。例えば、売手は単に債権の回収を担保するために物品に対する法律上の所有権を留保することがある。そのような場合で、もし企業が所有に伴う重要なリスク及び経済価値を移転しているならば、その取引は販売であり収益が認識される。企業が所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを負っているもう1つの例は、得意先が満足しない場合に払戻しを要求できる小売販売であろう。このような場合、売手が過去の経験及びその他の関連要因に基づき、信頼性をもって将来の返品を見積ることができ、返品に対する負債を認識することを条件に、収益は販売時点で認識される。

我が国においても、売手が債権回収を担保するため、割賦販売のように所有権を留保することがあるが、「財貨の移転の完了」と「対価の成立」の2つの要件を満たしていると認められる時点(販売時点)で収益を認識することになる。また、返品額を合理的に見積もることができる場合には、返品の見積額を控除した額で収益を計上し、返品に対する負債を認識することを条件に、販売時点で収益を認識することができる。

このように、所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを留保している場合の取扱いについては、IAS18と重要な相違はないと考えられる。(ケース22参照)

## (2) 継続的な関与

IAS18では、販売された物品に対して売手が何らかの義務を有し、それが重要な継続的な関与に該当する場合には、収益を認識できないとされている。その具体例としては、以下のような取引が考えられる。

- ・ 売手が販売後引き続き物品の管理を行う取引
- ・ 買戻条件付きで売買する取引
- ・ 売手が一定期間にわたり買手の収益を保証するような取引

我が国では、収益の実現と継続的な関与との関係について包括的に取り扱う会計基準は存在しないが、物品の販売における「財貨の移転の完了」要件の具体的な適用に当たって、実務上、売手の継続的な関与の有無及びその重要性が考慮されてきたものと考えられる。

このように、継続的な関与がある場合の取扱いとして、我が国の実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」要件をより厳格に解釈している限り、IAS18と重要な相違はないと考えられる。(ケース29、ケース30参照)

なお、このほか、我が国の個別の会計基準等では、以下のように継続的な関与と会計処理の考え方との関係が整理されている。

- ・ 買戻条件が付されている場合の取扱い（ソフトウェア取引実務対応報告 2 ソフトウェア取引の収益認識 (1)）
- ・ 事業分離において、分離元企業の継続的関与があり、それが重要であることによって、移転した事業に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合の取扱い（事業分離等会計基準第10項）
- ・ 不動産の譲渡後において譲渡人が当該不動産に継続的に関与している場合の取扱い（会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」第7項）
- ・ 関係会社間の土地・設備等の売買取引で、売主が継続的に使用している場合の取扱い（監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」）

### (3) 信頼性をもった収益の額の測定

IAS18では、収益認識要件の1つとして、収益の額を信頼性をもって測定できることを求めている（第14項(c)）。収益の額を信頼性をもって測定できる場合には、収益の額が確定している場合のほか、収益の額をほぼ確実に見積もることができる場合も含まれると考えられる。

我が国では、「対価の成立」要件が実現主義の下での収益認識要件の1つと解されるが、「対価の成立」要件は、対価の額が確定している場合のほか、対価の額をほぼ確実に見積もることができる場合も満たされると考えられる。

なお、このほか、我が国の個別の会計基準等では、以下のような取扱いが示されている。

- ・ 売上計上後に顧客（ユーザー）に対して多額の返金又は大幅な値引きが見込まれている、若しくは類似の取引で過去においてそのようなケースが多く発生している場合には、対価の成立に疑義が生じる（ソフトウェア取引実務対応報告 2 ソフトウェア取引の収益認識 (2)）。
- ・ 工事進行基準の適用の前提となる成果の確実性が認められるためには、工事収益総額について信頼性をもって見積もることができなければならない（工事契約会計基準第9項）。信頼性をもって工事収益総額を見積もるためには、工事契約において当該工事についての対価の定めが必要である。「対価の定め」とは、当事者間で実質的に合意された対価の額に関する定め、対価の決済条件及び決済方法に関する定めをいう。（第11項）

これらを踏まえると、信頼性をもった収益の額の測定については、IAS18と重要な相違はないと考えられる。

なお、IAS18では収益の額を公正価値で測定することを求めているが（第9項）「7. 収益の測定」に記載したとおり、我が国においては収益の額を時価で測定す

べきことが明確には求められていない。したがって、我が国の実務において認識されている収益の額がIAS18でいう公正価値に該当しない場合には、IAS18と相違が生ずるときがあると考えられる。(ケース14、ケース17、ケース31、ケース32、ケース33参照)

#### (4) 経済的便益の流入の可能性

IAS18では、経済的便益の流入する可能性について、以下のように定めている。

18. 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合にのみ、収益は認識される。対価が受領されるまで又は不確実性が除去されるまでは、その可能性が高くないことがある。例えば、外国での販売からの対価の送金許可を外国政府当局が与えることが不確実な場合がある。許可が与えられたときに、不確実性は除去され、収益が認識される。しかし、すでに収益に含められた額の回収可能性について不確実性が生ずるときには、回収不能額又は回収の可能性が高くなった額は、当初に認識された収益の額の修正ではなく、費用として認識される。

このように、IAS18では、物品の販売に係る収益認識要件の1つとして、その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いことが求められている(第14項(d))。

我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「対価の成立」要件は、販売時点において、対価が回収される可能性が高いと見込まれることを求めていると考えられる。

したがって、経済的便益の流入の可能性については、IAS18と重要な相違はないと考えられる。

#### (5) 原価の測定の信頼性

IAS18では、原価の測定の信頼性について、以下のように定めている。

19. 同一の取引その他の事象に関連する収益及び費用は、同時に認識される。この過程は、一般的に収益と費用の対応と呼ばれる。物品の出荷後に発生する保証やその他の原価を含む費用は、通常、収益を認識するための諸条件が満たされたときに信頼性をもって測定できる。しかし、その費用を、信頼性をもって測定できない場合には収益を認識することはできず、そのような状況では、物品の販売についてすでに受領した対価は負債として認識される。

IAS18では、収益認識要件の1つとして、関連費用の信頼性のある測定可能性が明確に求められているため、収益は少なくとも関連費用が測定可能となる時点よりも早く認識されることはない(第14項(d))。

我が国では、企業会計原則において、「各収益項目とそれに関連する費用項目と

を損益計算書に対応表示しなければならない」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 一 C 費用収益対応の原則)とされ、収益と費用との対応表示が求められている。この原則を斟酌すると、収益の認識に当たっては、対応する費用が信頼性をもって測定可能であることが前提となっていると考えられる。また、実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を満たすためには、通常、対応する費用が信頼性をもって測定可能であることが必要と考えられる。

したがって、この点に関しては、IAS18と重要な相違はないと考えられる。

## 10. 不動産の販売

不動産の販売については、IAS18付録第9項が削除され、IFRIC解釈指針第15号「不動産の建設に関する契約」(以下「IFRIC15」という。)に置き換えられている(2009年1月1日以降開始事業年度より適用され、早期適用も容認されている。)

IAS18本文では、不動産販売固有の規定はおかれていないが、後述のとおり、IFRIC15において、IAS18第14項及び第19項(物品の販売)が参照されている。なお、IAS18第15項、第16項及び第17項は参照されていないが、これはIFRIC15第7項(合意事項)において、重要な継続的関与も有効な支配もなく、収益認識が可能である場合が前提とされているためであると考えられる。

### 【IFRIC15(一部抜粋)】

#### 合意事項

7. 以下の議論は、企業が、あらかじめ不動産の建設工事契約及び関連する契約を分析し、通常の所有と関連する程度の継続的な管理上の関与を保持していないか、又は対価の一部又は全部を収益として認識することができないほどの建設不動産に対する有効な支配を保持していないと結論づけられる場合を想定している。対価の一部を収益として認識できない場合には、以下の議論は、収益が認識できる部分の契約についてのみ適用する。
8. 単一の契約の中には、企業が、不動産の建設工事に加えて物品又は役務を提供する契約を行っている場合もある(例:土地の販売や不動産管理サービス条項)。そのような契約については、IAS第18号第13項に従って、不動産の建設工事契約に含まれる識別可能な構成要素に別個に分割する必要がある。当該契約について受領したか又は受領可能な対価の総額の公正価値を、各構成要素に配分しなければならない。分割された構成要素を識別した場合、企業は、構成要素がIAS第11号とIAS第18号のいずれの適用範囲かを決定するために、不動産の建設工事の構成要素について本解釈指針の第10項から第12項を適用する。IAS第11号の分割規準は、工事契約と決定された契約の構成要素に対して適用する。
9. 以下の議論は、不動産の建設工事契約について言及しているが、他の構成要素を含む契約の中で識別された不動産の建設工事契約についても適用する。

#### 契約が物品の販売契約の場合

16. 企業が、買手に対して不動産を引渡す契約上の義務を遂行するために、建設資材

とともに役務を提供する場合には、契約は物品の販売の契約であり、IAS第18号第14項に示された収益認識規準が適用される。

17. 企業は、建設工事の進捗に伴い、現況で仕掛中の工事に対する支配及びその所有に伴う重要なリスクと経済価値を買手に移転する場合がある。この場合、建設工事の進捗に伴い、IAS第18号第14項のすべての規準が継続的に満たされれば、企業は、進行基準により進捗度に応じて収益を認識する。IAS第11号の要件は、そのような取引の収益及び関連費用の認識に適用される。
18. 企業は、単一の時点（工事の完了時、又は出荷時、あるいは出荷後）において、不動産の支配及びその所有に伴う重要なリスクと経済価値を買手に移転する場合がある。この場合、企業は、IAS第18号第14項のすべての規準が満たされたときにのみ、収益を認識しなければならない。
19. 企業が、買手に既に引き渡している不動産に関し、追加の作業を実施しなければならない場合、企業は、IAS第18号第19項に従って負債及び費用を認識しなければならない。負債はIAS第37号に従って測定しなければならない。企業が、既に買手に引き渡している不動産とは別個に識別可能な追加の物品又は役務を提供しなければならない場合、企業は、本解釈指針第8項に従って、残された物品又は役務を別個の販売の構成要素として識別するであろう。

不動産の売却取引に関して、我が国には包括的な会計基準がなく、一般的な実現主義の原則が適用（準用を含む。）されると解される<sup>25</sup>。ただし、売却の会計処理をいつ行うべきか等具体的な判断基準を特に明示する必要のある取引については、以下のとおりその指針等が定められている。

- ・ 監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」（昭和52年8月8日）
- ・ 審理室情報 6「土地の信託に係る監査上の留意点について」（昭和60年3月5日 日本公認会計士協会）
- ・ 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（平成12年7月31日）及び同Q & A（平成13年5

<sup>25</sup> 法人税基本通達2-1-1では、棚卸資産の販売による収益の帰属の時期はその引渡しがあった日の属する事業年度とされているが、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡日が明らかでないときには、代金の相当部分（概ね50%以上）を収受するに至った日、所有権移転登記（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日、のいずれか早い日にその引渡しがあったものとするのが認められている（同2-1-2）。また、同2-1-14では、固定資産の譲渡による収益の額は、別に定めのあるものを除き、その引渡しのあった日の属する事業年度であるとしながら、契約の効力発生日によることも容認している。

しかしながら、このような法人税法上の取扱いは、実現主義の原則に照らした場合には、認められないものと考えられる。これは、代金の相当部分を収受しただけでは「対価の成立」の要件を、契約の効力が発生したとしてもその引渡しがなされていなければ「財貨の移転の完了」の要件を満たしていないと考えられるためである。

月25日 会計制度委員会)

- ・ 「民都へ売却した土地に係る留意事項」(平成14年3月25日 日本公認会計士協会)
- ・ 「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのQ & A」(平成17年9月30日 監査・保証実務委員会)
- ・ 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(平成19年3月30日)
- ・ 企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(平成19年3月30日)

しかし、例えば、不動産の売却後に買戻条件が付された取引や、売却後も売手が売却不動産を賃借等により利用する取引等、売手が売却不動産又は買手に対して売却後も引き続き何らかの関与を行う取引については、その会計上の取扱いは必ずしも明確となっていない。また、一般事業会社や特別目的会社に該当しない、例えば組合等の事業体に対する不動産の売却取引についても、その会計上の取扱いは必ずしも明確になっていない。このため、平成16年2月13日にASBJから「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」が公表されているが、会計基準等の公表には至っていない。

一方、IFRIC15においても、不動産の売却取引に関する収益認識の判断指針は示されているが、個々の具体的な事例についての認識基準までは示されていない。

とはいえ、上記の我が国の特定の取引に関する指針等とIFRIC15のいずれもが、不動産販売に関してはリスク・経済価値アプローチ(譲渡不動産のリスクと経済価値のほとんどすべてが他の者に移転した場合に当該譲渡不動産の消滅を認識する方法)に基づいて、継続的関与の程度や有効な支配の有無、収益の額の信頼性をもった測定可能性等を考慮して収益認識を行うことを求めている。このため、両者の基本的な考え方に重要な相違はないと考えられる。(ケース34、ケース35、ケース36、ケース37、ケース38、ケース39、ケース40参照)

## 11. 役務の提供

役務の提供に係る収益を認識するための要件に関して、IAS18では、以下のように定めている。

20. 役務の提供に関する取引の成果を、信頼性をもって見積ることができる場合には、その取引に関する収益は、貸借対照表日現在のその取引の進捗度に応じて認識しなければならない。取引の成果は、以下のすべての条件が満たされる場合には、信頼性をもって見積ることができる。

- (a) 収益の額を、信頼性をもって測定できること；
- (b) その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと；
- (c) その取引の進捗度を、貸借対照表日において信頼性をもって測定できること；及び
- (d) その取引について発生した原価及び取引の完了に要する原価を、信頼性をもつ

て測定できること。

21. 取引の進捗度に応じた収益の認識は、進行基準と呼ばれることが多い。この方法の下では、収益は役務が提供される会計期間に認識される。この基準による収益の認識は、期間中の役務の給付活動の程度及び経営成績に関する有用な情報を提供する。IAS第11号もこの基準による収益の認識を要求している。当該基準の規定は、一般的には、役務の給付にかかわる取引に対する収益及び関連する費用の認識に適用することができる。

#### (1) 役務の提供に関する収益認識の基本的な考え方

IAS18では、役務提供に関する取引の成果を信頼性をもって見積もることができる場合には、IAS第11号「工事契約」における請負工事に係る収益の認識についての定めと同様に、取引の進捗度に応じた収益の認識を行うこと（以下、本研究報告においてもIAS18と同様に「進行基準」という。）を求めている。すなわち、後述するように有効な内部的財務予算及び報告のシステムにおいて、総工数を信頼性をもって見積もることが可能である場合には、当該総工数に占める提供済みの工数を基準とした収益の認識を行うことになる。なお、当該総工数を信頼性をもって見積もることができない場合には、結果として完成基準等により収益を認識することになる。ただし、この場合であっても、契約期間の定めがある場合には、著しく重要な特定の行為が無い限り、定額法により収益を認識することになる。このように、IAS18は一定の要件の下で進行基準による収益の認識が原則とされている。

我が国の役務の提供に係る収益の認識基準は、企業会計原則において、役務の給付によって実現したものに限ると包括的に規定されている（企業会計原則 第二損益計算書原則 三 B）。したがって、実現主義の考え方に照らして、契約内容等を総合的に勘案した上で、契約上の履行義務である「役務の提供の完了」の要件を満たし、かつ、それに対する「対価が成立」した時点で収益を認識することになる。

実現主義の考え方を役務の提供に関して適用する場合には、役務の提供は物品の販売と異なり、無形の経済的資源を提供するものであることから、特に、契約に従って提供される役務の実質的な内容、換言すれば、受領する対価に対応する実質的な役務の内容を検討することが重要であると考えられる。

##### 成果物の引渡義務を負う役務提供契約

成果物の引渡義務を負い、かつ、成果物の引渡後に固定額の報酬が支払われるような役務提供契約の場合には、対価は完成した成果物に対して支払われるものと考えられる。したがって、この場合には、当該成果物の引渡し完了し、かつ、それに対する対価が成立したときに実現主義の下での収益認識要件を満たすことになると考えられる。（ケース46、ケース47参照）

他方、役務提供契約上成果物を提出することとなっても、例えば、その成果物の提供が単なる形式的な作業内容の報告書の提出であり、対価の実質的な内

容は報告書の提出までの期間に実施した作業そのものであると判断できる場合や、報酬が作業の発生時間を基礎として定期的に（成果物の提出とは無関係に）支払われるような場合には、実質的な契約上の義務の履行の完了（役務の提供の完了）とそれに対する対価の成立という実現主義の下での収益認識要件が、成果物引渡前の段階で満たされていることもあったと考えられる。このような場合には、原則として業務の進捗に応じた収益の認識を行うことになると考えられる。ただし、業務の進捗に応じた収益の認識を行うためには、取引に係る収益及び原価の総額、並びに決算日における業務の進捗度のすべてが信頼性をもって見積もることができることが必要となるものと考えられる<sup>26</sup>。

#### 継続して役務の提供を行う契約

一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合の収益は、時間の経過を基礎として認識すべきことが定められている（企業会計原則注解【注5】(2)及び(4)）。これは、「継続して役務の提供を行う」という契約上の履行義務は時間の経過とともに履行されるものであり、したがって時間の経過とともに「役務の提供の完了」という実現主義の下での収益認識要件が満たされるとの考え方に立脚しているものと考えられる。

このように、IAS18は一定の要件の下で進行基準による収益の認識が原則とされている点については、我が国の会計基準の考え方と異なっていると考えられる。ただし、我が国においても業務の進捗度に応じた収益の認識を行う場合には、IAS18と重要な相違はないものと考えられる。

なお、我が国においても、工事収益については、ASBJから工事契約会計基準が公表されており、一定の要件を満たす工事契約については、工事進行基準に基づく収益の認識を行うことが求められている<sup>27, 28</sup>。

---

<sup>26</sup> 工事契約会計基準第9項においては、工事契約について工事進行基準を適用するための要件として、以下の各要素が信頼性をもって見積もることができることを掲げている。工事契約会計基準は役務提供契約一般を取り扱ったものではないが、我が国会計基準において取引の進捗度に応じて収益を認識する場合には、取引におけるこうした要素が信頼性をもって見積もることができることが条件となることを具体化したものであると考えられる。

- ・ 工事収益総額
- ・ 工事原価総額
- ・ 決算日における工事進捗度

<sup>27</sup> 工事進行基準の適用と実現主義との関係について、「収益認識に関する調査」（編者・発行 財団法人財務会計基準機構）第2章 収益認識に係る国際的会計基準の現状と分析 第4節 わが国会計基準の現状 6. 工事収益の認識（100ページ）では、実現主義の例外とする解釈と実現主義の適用形態であるとする解釈が紹介されている。

<sup>28</sup> 工事契約会計基準は工事契約に関する施工者の会計処理を定めており（受注制作のソフトウェアにも適用される）役務の提供を行う取引一般についての会計処理を定めたものではない（第4項及び第5項）。

(2) 役務提供を行う取引の成果に関する信頼性のある見積り

信頼性のある見積りに関する要件について、IAS18では、以下のように定めている。

23. 企業は一般的に、以下の事項を取引の相手方と合意した後に、信頼性のある見積りを行うことができる。

- (a) 各取引当事者により提供され、受領される役務の執行権；
- (b) 交換される対価；及び
- (c) 決済の方法とその条件。

企業は通常、有効な内部的財務予算及び報告のシステムをもつことも必要である。企業は、役務が提供されるにつれ、収益の見積りを見直し必要に応じ修正する。このような修正が必要となるということは、必ずしも、その取引の成果を、信頼性をもって見積ることができないことを示すものではない。

上記の(a)から(c)の要件を満たすためには、通常、有効な内部的財務予算及び報告のシステムをもつことに加え、対価の内容とその決済条件を定めた条項を含む契約（又は口頭や書面による合意）が取引の相手方との間で成立していることが必要となるものと考えられる。我が国の商慣習においては、契約書等が締結されないまま取引が行われる事例や、契約書等が締結されていてもその記載内容が必ずしも十分ではない事例等が見受けられる。契約の実質的な内容に即して会計処理が行われるためには、会計処理の基礎となる契約内容（権利義務関係）が明らかにされていることは極めて重要となる。（ケース44参照）

なお、IAS18は、以下のように、役務の提供に係る収益を認識するためには対価の確定又は対価の流入の確実性が求められることを明確に示している。

22. 収益は、その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いときにのみ認識される。しかし、すでに収益に含まれた額の回収可能性について不確実性が生じる場合、回収不能額又は回収の見込みが高くなった額は、当初に認識された収益の額の修正ではなく、費用として認識される。

(3) 取引の進捗度の見積り

取引の進捗度の見積りに関して、IAS18では、以下のように定めている。

24. 取引の進捗度は様々な方法により決定される。企業は、提供した役務を、信頼性をもって測定できる方法を用いる。取引の性質により、その方法には以下のものを含む。

- (a) 提供した役務の調査；
- (b) 現時点までに提供済の役務が、提供しなければならない役務の全体に占める割

合；又は

(c) 現時点までの累計発生原価が、その取引の見積総原価に占める割合。提供済の役務を反映する原価だけが、現時点までの累計発生原価に含まれる。提供済又は提供予定の役務を反映する原価だけが、その取引の見積総原価に含まれる。

顧客から受け取った中間支払額及び前受金は、提供された役務を反映していないことが多い。

25. 実務上、役務が特定の期間にわたり不確定な数の行為により実行されている場合、他の方法が進捗度をよりよく表すという証拠がない限り、収益は当該期間にわたって定額法により認識される。特定の行為が他のいかなる行為よりも著しく重要である場合には、収益の認識はその重要な行為が実行されるまで延期される。

我が国では取引の進捗度を基礎とする収益の認識について、平成19年12月にASBJから工事契約会計基準が公表されており、そこでは、決算日における工事進捗度の見積方法として、工事契約における施工者の履行義務全体との対比において、決算日における当該義務の遂行の割合を合理的に反映する方法を用いて見積もるべきことが定められている（第15項）。さらに、こうした合理的な方法として原価比例法や直接作業時間比率に基づく工事進捗度の見積りが例示的に掲げられている（第57項）。

これらは工事契約に関するものではあるものの、我が国においても取引の進捗度を見積もるに当たっては、履行義務全体に対する当該義務の遂行割合を合理的に反映する方法によって行うべきことが求められているとも考えられる。この考え方については、IAS18と本質的な相違はないと考えられる。（ケース41、ケース42、ケース43、ケース50、ケース51、ケース55、ケース56、ケース57、ケース58、ケース59、ケース64参照）

(4) 役務提供の成果を信頼性をもって見積もることができない場合の取扱い

役務の提供に関する取引の成果を信頼性をもって見積もることができない場合についてIAS18は、以下のように規定している。

26. 役務の提供に関する取引の成果を、信頼性をもって見積もることができない場合には、収益は費用が回収可能と認められる部分についてのみ認識しなければならない。

27. 取引の初期の段階で、取引の成果を、信頼性をもって見積もることができない場合も多い。それにもかかわらず、発生した取引原価を企業が回収する可能性が高い場合もあろう。したがって、収益は回収可能と見込まれる発生原価の部分についてのみ認識される。取引の成果を、信頼性をもって見積もれない場合には、利益は認識されない。

28. 取引の成果を、信頼性をもって見積もることができず、かつ、発生した原価の回収の可能性が高いとはいえない場合には、収益は認識されず、発生原価は費用として認識される。取引の成果を、信頼性をもって見積もることを妨げる不確実性がもは

や存在しないとき、収益は第26項ではなく第20項に従って認識される。

IAS18では、前述のとおり、役務収益に関する収益認識に当たって、以下の4つの要件をすべて満たす場合は、役務の提供に関する取引の成果を信頼性をもって見積もることができるとし、そのような場合には、進行基準により収益を認識することを求めている（第20項）。

- (a) 収益の額を、信頼性をもって測定できること
- (b) その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- (c) その取引の進捗度を、報告期間の末日<sup>29</sup>において信頼性をもって測定できると
- (d) その取引について発生した原価及び取引の完了に要する原価を、信頼性をもって測定できること

上記要件のうち(a)及び(b)のいずれか1つでも満たさないときには、収益をそもそも認識できないことになると考えられる（第9項及び第23項）。このため、役務の提供に関する取引の成果を信頼性をもって見積もることができない場合とは、上記(a)及び(b)の要件を満たしていることを前提に、上記(c)の要件を満たさないとき（例えば、役務が提供される期間が特定されておらず、定額法によっても収益を認識することができないとき）や、上記(d)の要件を満たさないとき（例えば、取引の完了に要する原価総額を信頼性をもって見積もることができないとき）が想定されていると考えられる。そのような場合には、発生費用のうち、回収可能な金額を限度として収益を認識するため、利益が認識されることはない（第26項及び第27項）。また、発生した費用の回収可能性が高いといえない場合には、収益自体が認識されることはない（第28項）。

我が国の会計実務では、こうした取引について、実現主義の考え方に照らし、「役務の提供の完了」に対する対価が成立したと判断されない限り、収益の認識を行っていない場合が多いと考えられる。（ケース43、ケース45、ケース52、ケース57、ケース58、ケース59、ケース63参照）

また、我が国では、工事契約について工事進行基準を適用するためには工事の進捗部分について成果の確実性が求められている（工事契約会計基準第9項）。また、契約当初は成果の確実性を見積もることができないために工事完成基準を適用していた工事契約について、事後的に成果の確実性を獲得した場合にはその時点から工事進行基準を適用すべきことが定められている（企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」第3項）。これらの規定は工事契約に関するものではあるが、我が国の会計基準においても、業務の進捗に応じた収益の認

<sup>29</sup> 「国際会計基準審議会 国際財務報告基準（IFRSs）2007」（日本語監修 企業会計基準委員会 財団法人財務会計基準機構）に掲載されている翻訳では、「貸借対照表日」と訳している。IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂版（2007年9月6日公表）では、「貸借対照表日」は「報告期間の末日」に名称が変更されている。

識を行う場合には、その取引の成果の確実性が要件とされることを明確にしたものとも考えられる。

## 12. 利息、ロイヤルティ及び配当

利息、ロイヤルティ及び配当を生ずる企業資産の第三者による利用から生ずる収益の会計処理について、IAS18では以下のように定めている。

29. 利息、ロイヤルティ及び配当を生む企業資産を第三者が利用することにより生ずる収益は、以下の場合に、第30項に示された基準で認識しなければならない。
- (a) 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高く；かつ
  - (b) 収益の額を、信頼性をもって測定できるとき。
30. 収益は、以下の基準で認識しなければならない。
- (a) 利息は、IAS第39号第9項及びAG5項からAG8項に示されている実効金利法により認識しなければならない；
  - (b) ロイヤルティは、関連する契約の实质に従って発生基準で認識しなければならない；そして
  - (c) 配当は、支払を受ける株主の権利が確定したときに認識しなければならない。
31. [削除]
32. 利付投資の取得以前に経過利息が発生している場合には、その後の利息収入は取得前と取得後の期間とに配分し、取得後の期間の部分のみが収益として認識される。取得以前の利益から持分証券に対する配当が発表されたときは、その配当は、当該証券の原価から控除される。そのような配分を恣意的に行わないことが困難な場合には、その配当が明らかにその持分証券の原価の部分回収を表している場合を除き、配当は収益として認識する。
33. ロイヤルティは、関連する契約の条件に従って発生し、通常はそれを基礎として認識される。ただし契約の实质に照らして、他の組織的かつ合理的な基準で収益を認識することがより適切である場合を除く。
34. 当該取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いときにのみ、収益は認識される。しかし、すでに収益に含まれた額の回収可能性について不確実性が生じた場合には、回収不能額又は回収の見込みが高いといえなくなった額は、当初に認識された収益の額の修正ではなく、費用として認識される。

### (1) 受取利息

IAS18では、利付投資の取得以前に経過利息が発生している場合には、その後の利息収入は取得前と取得後の期間とに配分し、取得後の期間に対応する部分のみが収益として認識されるところとしている（第32項）。

また、我が国の会計基準においても、債券利息は、その利息計算期間（約定日からではなく、受渡日から起算される。）に応じて算定し、当該事業年度に属する利息額を計上するとされており（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する

実務指針」第95項) 収益認識の対象期間についてIAS18と同様の取扱いとされている。

## (2) 受取ロイヤルティ

IAS18において、ロイヤルティとは、企業により保有される長期資産、例えば特許権、商標権、著作権及びコンピュータ・ソフトウェアの利用に対する対価と定義され(第5項) 具体的な収益認識の方法は、IAS18付録第20項において以下のように示されている。

20. 企業の資産(商標権、特許権、ソフトウェア、音楽著作権、レコード原盤及び映画フィルム等)の利用に対し支払われた使用許諾料及びロイヤルティは、通常契約の實質に従い認識される。実務的には、例えば使用許諾を受けたものがある技術を一定期間利用する権利をもつ場合などは、契約期間にわたる定額法となることがある。

使用許諾を受けたものがその権利を自由に活用すること、及び使用許諾者において履行すべき義務がない解約不能契約において、固定使用料又は返還不能保証金で権利を与えることは実質的には販売である。使用許諾者が引渡後、義務をもたないソフトウェアの使用許諾契約がその1つの例である。使用許諾者が配給者を管理せず、かつ興業収入から何らの収益を期待しない市場で映画フィルム上映権を与えることもその例である。そのような場合、収益は販売時に認識される。

場合によっては、使用許諾料又はロイヤルティを受領するかどうかは、将来の事象に依存する。そのような場合、その使用許諾料又はロイヤルティを受領する可能性が高い場合にのみ収益は認識されるが、通常、それはその事象が発生した時である。

IAS18では、ロイヤルティは、関連する契約の条件に従って発生し、通常はそれを基礎として認識される。ただし、契約の實質に照らして、他の組織的かつ合理的な基準で収益を認識することがより適切である場合を除くとしている(第33項)。

ロイヤルティの会計処理は、以下のように、その取引の實質が資産又は権利の販売なのか、それとも資産又は権利の使用許諾なのか契約の實質に照らして判断することになると考えられる。

### 販売取引と考えるべき場合

契約の實質に照らしてその取引の實質を販売と考えるべき場合には、収益は権利が移転した時点で認識される。実質的に資産又は権利の販売とみなすべき場合に該当するのは、以下のような要件がすべて満たされている場合と考えられる。

- ・ 代金が固定使用料若しくは返還不要であること
- ・ 契約が解約不能であること
- ・ 使用許諾を受けた者がその権利を自由に利用することができること(権利許諾者の管理やサポートがないこと)

- ・ 権利許諾者にその他の履行義務が残っていないこと

資産又は権利の使用許諾と考えるべき場合

契約の実質に照らしてその取引の実質が資産又は権利の使用許諾と考えるべき場合には、収益はその資産又は権利の使用許諾期間にわたり発生基準で認識される。

例えば、権利使用者の収入や出荷高等の一定割合を使用許諾料として支払うような契約となっており、実質的に使用許諾料の対価が権利使用者の資産又は権利の使用に応じて変動する事例では、権利許諾者は、使用許諾期間にわたり取引に関する経済的便益が流入する可能性が高く、かつ、使用許諾の対価を信頼性をもって測定することができる時点で収益を認識することになる。実務上は、権利使用者の使用実績報告等に基づき計上することが想定される。

また、ある技術を固定額で一定期間使用できることについて許諾を得てはいるものの、例えば契約が解約可能であるため、実質的に権利が移転した時点で収益を認識するためのすべての要件を満たしていない場合がある。このような場合であって、上記のような他の組織的かつ合理的な基準で収益を測定できないような事例では、実務上、結果として契約期間にわたる定額法により認識されることになる。

我が国では、ロイヤルティに関する明確な会計基準等は存在していない。一方で、我が国の法人税法上は工業所有権やノーハウの一時金又は頭金について返還不要の場合には、支払時（入金時）に収益とするとされている（法人税基本通達2-1-16及び2-1-17）。このように、税務上は返還義務の有無が益金算入時期の判断基準とされているが、会計上は単に返還義務の有無で収益の認識時期を判断するのでなく、収益認識の一般原則である実現主義の観点から、収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」の2つの要件に照らして、個々の契約の実質を踏まえて、収益認識時期を決定することになると考えられる。

なお、実務上は契約の内容や条件（対価の算定方法、権利許諾者の履行義務等の条件、解約・返還条件等）は複雑な場合があり、また、権利の使用許諾のみでなく重要な役務提供等の履行義務を伴っているような場合もある。会計処理を行うに当たっては、個々の契約の実質に照らして他の組織的かつ合理的な基準で収益を認識することがより適切でないかどうかを慎重に検討しなければならないことになる。

このように、ロイヤルティの収益認識に当たり、契約の実質に照らして実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件をより厳格に解釈する限り、IAS18と重要な相違はないものと考えられる。（ケース65、ケース66、ケース67参照）

### (3) 受取配当金

IAS18では、持分証券の取得以前の利益を原資とした配当が発表されたときは、その配当は、当該証券の原価から控除される。そのような配分を恣意的に行わないことが困難な場合には、その配当が明らかにその持分証券の原価の部分回収を表しているときを除き、配当は収益として認識するとしている。(第32項)

一方、我が国では、受取配当金の会計処理について、以下のように定められている。

#### 配当財産が金銭の場合

ア．受取配当金の認識時期（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第94項）

##### (7) 配当の対象となる株式に市場価格がある場合

各銘柄の配当落ち日（配当権付き最終売買日の翌日）をもって、前回の配当実績又は公表されている1株当たり予想配当額に基づいて未収配当金を見積計上する。

##### (1) 配当の対象となる株式に市場価格がない場合

発行会社の株主総会、取締役会、その他決定権限を有する機関において行われた配当金に関する決議の効力が発生した日の属する事業年度に計上する。

ただし、いずれの場合にも、決議の効力が発生した日の後、通常要する期間内に支払を受けるものであれば、継続適用を条件として、その支払を受けた日の属する事業年度に認識することが認められる。

イ．受領した配当金の会計処理（受取配当金が投資の減額かの区分）（企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」）

##### (7) 配当の対象が売買目的有価証券の場合

配当原資にかかわらず、受取配当金（売買目的有価証券運用損益）として処理する。

##### (1) 配当の対象が売買目的有価証券以外の場合（子会社株式、関連会社株式、その他有価証券）

以下のように、原則として、配当原資<sup>30</sup>に応じて会計処理する。

- ・ 配当原資がその他利益剰余金の場合には、投資成果の分配と考えて、受取配当金として処理する。
- ・ 配当原資がその他資本剰余金の場合には、資本の払戻しと考えて、有価証券の帳簿価額を減額する。

ただし、配当原資に応じて会計処理を行っても、適当な結果が得られない

<sup>30</sup> 配当を行う会社は、資本剰余金と利益剰余金の混同禁止規定が適用される（企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第19項）。

場合には、その他利益剰余金を原資とした配当であっても、有価証券の帳簿価額を減額し、又はその他資本剰余金を原資とした配当であっても、受取配当金として処理するなど、一定の補正を行うことがある（企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」第15項及び第17項）。

#### 配当財産が金銭以外の場合

株主は、原則として、配当財産（金銭以外）とこれまで保有していた株式とが実質的に引き換えられたものとみなして、次のように会計処理する（事業分離等会計基準第52項、第35項から第37項）。

- ・ 子会社から受領した配当財産は、原則として、配当前に子会社で付されていた適正な帳簿価額により計上し、当該帳簿価額と引き換えられたものとみなされた株式の帳簿価額（減少する株式の帳簿価額）との差額は、原則として、損益として認識される<sup>31</sup>。
- ・ 子会社以外から受領した配当財産は、原則として、時価により計上し、当該時価と引き換えられたものとみなされた株式の帳簿価額（減少する株式の帳簿価額）との差額は、原則として、損益として認識される。

以上のとおり、受取配当金の収益認識時期については、IAS18第30項(c)において「支払を受ける株主の権利が確定したときに認識しなければならない。」とされており、我が国での受取配当金の認識時期と相違はないものと考えられる。

また、我が国の現行の会計実務においては、留保利益から配当を受けたときは受取配当金で処理し、払込資本の払戻しを受けたときは投資勘定の減額で処理するというように、支払側の配当の原資に従って処理することが多い。この点について、持分証券の取得以前の利益を原資とした配当が発表されたときは、その配当は、当該証券の原価から控除される、とするIAS18第32項の規定と相違しているとも考えられる。しかし、企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」第17項において、留保利益を原資とする配当を受取配当金として処理すると明らかに合理性を欠くと考えられる場合は、重要性の乏しい場合を除き、有価証券の帳簿価額を減額処理することが適当であるとされ、配当原資に基づき処理しても適当な結果が得られない場合は、一定の補正がなされることとされていることから、実務上はIAS18と重要な相違はないものと考えられる。

<sup>31</sup> 100%子会社から受領した配当財産が、子会社株式（株主からみて孫会社株式）又は関連会社株式の場合には、損益は認識されない（企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第203-2項参照）。

### 13. 開示

開示についてIAS18では、以下のように定めている。

35. 企業は、以下の事項を開示しなければならない。

(a) 収益の認識に対して採用された会計方針（役務の提供において取引の進捗度を決定するために採用された方法を含む）；

(b) 期間中に認識された収益の重要な区分ごとの額で、以下を含む；

(i) 物品の販売；

(ii) 役務の提供；

(iii) 利息；

(iv) ロイヤルティ；

(v) 配当；及び

(c) 収益の重要な各区分に含まれている、物品又は役務の交換から生じた収益の額。

36. 企業は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従い、偶発負債及び偶発資産があれば、それらを開示する。偶発負債及び偶発資産は、製品保証のコスト、クレーム、違約金又は潜在的損失といった項目から生ずることがある。

IFRSsを採用しているいくつかの欧州企業の開示例をみると、いずれもグループにとって主要な収益の認識に関して採用した会計方針を具体的に記載している。なお、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第12項に従って他の会計基準設定主体の会計基準等を参考にして会計方針を決定している例もあり（この点に関しては、脚注22を参照されたい。）その場合には、IAS第1号「財務諸表の表示」第121項により、その旨を開示することになる。

一例を挙げれば、以下のとおりである。

#### **Revenue recognition** (ComanyE Annual Report 2007)

The Company offers a comprehensive portfolio of telecommunication and data communication systems, multimedia solutions and professional services, covering a range of technologies.

The contracts are of four main types:

- delivery-type
- contracts for various types of services, for example multi-year managed services contracts
- Licenses for the use of the Company's technology or intellectual property rights, not being a part of another product.
- Construction-type

The majority of the Company's products and services are delivered under delivery-type contracts including multiple elements, such as base stations, base station controllers, mobile

switching centers, routers, microwave transmission links, various software products and related installation and integration services. Such contract elements generally have individual item prices in agreed price lists per customer.

Sales are recorded net of value added taxes, goods returned, trade discounts and rebates. Revenue is recognized with reference to all significant contractual terms when the product or service has been delivered, when the revenue amount is fixed or determinable and when collection is reasonably assured. Specific contractual performance and acceptance criteria may impact the timing and amounts of revenue recognized.

The profitability of individual contracts is periodically assessed, and provisions for any estimated losses are made immediately when losses are probable.

For sales between consolidated companies, associated companies, joint ventures and segments, the Company applies arm's length pricing.

**Definitions of contract types and related more specific accounting revenue recognition criteria**

Different revenue recognition methods, based on either IAS11 Construction contracts or IAS18 Revenue, are applied based on the solutions provided to customers, the nature and sophistication of the technology involved and the contract conditions in each case.

The contract types that fall under IAS18 are:

- Delivery-type contracts are contracts for delivery of a product or a combination of products to form a whole or a part of a network as well as delivery of stand alone products. Medium-size and large delivery type contracts generally include multiple elements. Such elements are normally standardized types of equipment or software as well as services such as network rollout.

Revenue is recognized when risks and rewards have been transferred to the customer, normally stipulated in contractual terms of trade. For delivery-type contracts that have multiple elements, revenue is allocated to each element based on relative fair values. If there are undelivered elements essential to the functionality of the delivered elements, or, if fair values are not available for all elements, the Company defers the recognition of revenue until all elements essential to the functionality have been delivered or fair values exist for the undelivered elements.

- Contracts for various types of services, include services such as: training, consulting, engineering, installation and multi-year managed services and hosting. Revenue is generally recognized when the services have been provided. Revenue for managed service contracts and other services contracts covering longer periods is recognized pro rata over the contract period.
- Licenses for the use of the Company's technology or intellectual property rights, i.e. not being a part of a sold product. These mainly relate to mobile platform technology and other license revenues from third parties for the right to use the Company's technology in design and production of products for sale. Revenue is recognized based on the numbers of mobile devices or other products that are produced and made available for the market by the

customer.

The contract type that fall under IAS11:

- Construction-type contracts. In general, a construction type contract is a contract where the Company supplies a customer with a complete network which to a large extent is based upon new technology or includes major components which are specifically designed for the customer. Revenues from construction-type contracts are recognized according to stage of completion, generally using the milestone output method.

#### 収益認識（会社E、2007年アニュアルレポート）

会社は様々な技術にわたる、情報通信及びデータ通信システム、マルチメディア・ソリューション及びプロフェッショナル・サービスの広範囲の製品ラインを提供している。契約は以下の4つに大別される。

- 引渡タイプ契約
- 例えば複数年にわたって管理するサービス契約のような、様々なサービスタイプ契約
- 別の製品の一部分を構成しない、会社の技術又は知的財産権の使用ライセンス契約
- 建設契約

会社が提供する製品及びサービスの大部分は、基地局、基地局コントローラー、携帯電話電源センター、ルーター、マイクロ・トランスミッション・リンクや様々なソフトウェア製品並びに関連する据付け及び統合サービスのような複数の構成要素を含む引渡タイプ契約の下で引き渡される。一般に、そのような契約要項には、顧客ごとの合意した価格リストの個別品目価格があります。

売上は付加価値税、返品額、値引額及びリベート額を控除した金額で認識される。収益は、製品又はサービスが引き渡され、その収益額が確定又は確定可能であり、かつ、その回収が合理的に保証される時点で、契約上のすべての重要な条件を考慮して認識される。特定の契約上の性能及び検収基準は、収益の認識時期や認識される金額に影響を及ぼす可能性がある。

個々の契約の収益性は定期的に検証され、損失の発生が確実なときに損失見積額に対する引当金は直ちに引当される。

連結会社、関連会社及びジョイント・ベンチャーやセグメント間の売上について、会社は独立第三者間取引に基づく価格を適用している。

#### 契約タイプの定義及び関連する、より詳細な収益認識基準

IAS第11号「工事契約」とIAS18のいずれかに基づく異なる収益認識方法が、各々の契約別に、顧客に提供されるソリューション、関連する技術の性質や洗練度及び契約条件によって適用される。

IAS18が適用される契約は以下のとおりである。

- ・ 引渡タイプ契約は、ネットワークの全体又は一部分を形成するために1つの製品又は組み合わせた複数の製品を引き渡す契約である。中型及び大型の引渡タイプ契約には、通常、複数の構成要素が含まれる。そのような構成要素は標準化された機器やソフトウェアと同様にネットワーク投入のようなサービスであることが通常である。収益は、通常、取引契約上の条件に規定された、リスクと経済価値が顧客に移転した時点で認識される。複数の構成要素が含まれる引渡タイプ契約について、収益は各構成要素に対してそれらの公正価値の相対比により配分される。既に引き渡した構成要素の機能性にとって必須の構成要素が未だ引き渡されていないか、すべての構成要素について公正価値を入手できない場合には、会社はその機能性にとって必須な構成要素のすべてが引き渡されるか、又は未だ引き渡されていない構成要素の公正価値が存在するまで収益認識を遅延させる。
  - ・ 様々なサービスタイプ契約には、トレーニング、コンサルティング、エンジニアリング、インストラクション及び複数年にわたって管理するサービスやホスティングのようなサービスが含まれる。収益は、通常、それらのサービスが提供された時点で認識される。長期間にわたる管理サービス契約やその他のサービス契約の収益は、契約期間にわたって比例して認識される。
  - ・ 販売した製品の一部分を構成しない、会社の技術又は知的財産権の使用権。これらは、主に会社が有する販売用製品のデザイン及び製造上の技術を使用するための権利について第三者から得られるモバイル・プラットフォーム技術や他のライセンス収益に関連する。収益は、顧客が生産し、その市場に対して販売可能となったモバイル・デバイス又は他の製品の数量に基づいて認識される。
- IAS第11号が適用される契約タイプは以下のとおりである。
- ・ 建設タイプ契約。通常、建設タイプ契約は、会社が新技術に相当程度依存するか、又は顧客に対して特別にデザインされた主要な構成要素を含んだ完全なネットワークを、顧客に提供する契約である。建設タイプ契約からの収益は、通常はマイルストーン・アウトプット法を用いて進捗度に応じて認識される。

#### **Revenue recognition** (CompanyP Annual Report 2007)

The Company recognizes revenue when persuasive evidence of an arrangement exists, delivery has occurred or the service has been provided, the sales price is fixed or determinable, and collectibility is reasonably assured. For consumer-type products in the segments Lighting, DAP and CE these criteria are generally met at the time the product is shipped and delivered to the customer, and depending on the delivery conditions, title and risk have passes to the customer and acceptance of the product, when contractually required, has been obtained, or, in cases where such acceptance is not contractually required, when management has established that all aforementioned conditions for revenue recognition have been met and no further post-shipment obligations exist other than obligations under warranty.

Examples of the above-mentioned delivery conditions are 'Free on Board point of delivery' and 'Costs, Insurance Paid point of delivery', other point of destination as agreed in the contract with the customer and where title and risk in the goods pass to the customer.

In accordance with EITF Issue No.00-21, 'Revenue Arrangements with Multiple Deliverables', revenues of transactions that have separately identifiable components are recognized based on their relative fair values. These transactions mainly occur in the Medical Systems segment for arrangements that require subsequent installation and training activities in order to become operable for the customer. However, since payment for the equipment is typically contingent upon the completion of the installation process, revenue recognition is deferred until the installation has been completed and the product is ready to be used by the customer in the way contractually agreed.

Revenues are recorded net of sales taxes, customer discounts, rebates and similar charges.

For products for which a right of return exists during a defined period, revenue recognition is determined based on the historical pattern of actual returns, or in cases where such information is lacking, revenue recognition is postponed until the return period has lapsed. Return policies are typically based on customary return arrangements in local markets.

For products for which a residual value guarantee has been granted or buy-back arrangement has been concluded, revenue recognition takes place in accordance with the requirements for lease accounting of SFAS No.13, 'Accounting for Leases'.

Shipping and handling costs billed to customers are recognized as revenues. Expenses incurred for shipping and handling costs of internal movements of goods are recorded as cost of sales. Shipping and handling costs related to sales to third parties are reported as selling expenses and disclosed separately. Service revenue related to repair and maintenance activities for sold goods is recognized ratably over the service period or as services are rendered.

A provision for product warranty is made at the time of revenue recognition and reflects the estimated costs of replacement and free-of-charge services that will be incurred by the Company with respect to the sold products. In cases where the warranty period is extended and customer has the option to purchase such an extension, which is subsequently billed to the customer, revenue recognition occurs on a straight-line basis over the contract period.

Royalty income, which is generally earned based upon a percentage of sales or fixed amount per product sold, is recognized on an accrual basis. Government grants, other than those relating to purchases of assets, are recognized as income as qualified expenditures are made.

## 収益認識（会社P、2007年アニュアルレポート）

会社は、協定について説得力のある証拠が存在し、引渡しがなされるか又はサービスが提供され、その販売価格が確定しているか決定可能であり、かつ、その回収が合理的に保証される時点で収益を認識する。ライティング、DAP及びCEの各セグメントに属するコンシューマー・タイプ製品について、これらの基準は、製品の船積みがなされ、かつ、顧客に引き渡された時点で通常、充足されるが、引渡し条件によっては、契約上要求されている場合には、所有権及びリスクが顧客に移転し、製品が検収された時点で、又はそのような検収が契約上要求されていないケースでは、経営者が上述の収益認識要件のすべてが充足され、かつ、ワランティーによる義務を除き、船積後のいかなる義務も存在しないことを立証した時点で充足される。例えば上述の引渡条件としては、「本船引渡時点での引渡し」や「運賃、保険料支払い時点での引渡し」があり、引渡時点は顧客と契約上合意した出荷倉庫又は他の目的地であり、その時点で商品の所有権及びリスクは顧客に移転する。

EITF 問題第00-21号「複数の製品・サービスを伴う収入取引の会計」に準拠して、個別に識別可能な構成要素を含んだ取引の収益はそれらの公正価値の相対比に基づき認識する。このような複数の構成要素を含んだ取引は、顧客が事業の用に供することができるようにその後のインストレーションやトレーニング活動が要求される協定について主にメディカル・システム・セグメントにおいて発生する。しかしながら、機器代金の支払いは通常、インストレーション・プロセスの完了如何によるため、インストレーションが完了し、かつ、その製品が契約上合意された方法で顧客が使用できるようになるまで収益認識は繰り延べられる。

収益は、販売税、顧客に対する値引額、リベート額及び同様のチャージ額を控除した金額で認識される。

返品権が特定期間にわたって存在する製品について、収益認識は過去における返品実績のパターンに基づいて決定され、そのような過去の実績情報が入手できないケースでは、返品期間が経過するまで収益認識は遅延される。返品方針は、ローカル市場において慣例となっている返品に係る協定に基づくのが通常である。

残価保証が付与されているか、買戻しの約定契約がなされている製品について、収益認識はSFAS第13号「リースの会計処理」のリース会計に係る要求に準拠して認識する。

顧客に対して請求した発送手数料は収益として認識する。商品のグループ間移動に伴い発生した発送手数料は売上原価として認識する。第三者向け売上に関連する発送手数料は販売費用として報告し、独立して開示する。販売した商品に対する修

理及びメンテナンス活動に関連するサービス収益は、そのサービス期間にわたって比例して認識されるか、サービスの提供に応じて認識される。

製品のワランティーは収益認識時点で引当され、販売した製品に関して会社が負担するであろう交換及び無償サービスに伴う見積り費用が反映される。ワランティー期間が延長され、顧客がそのような延長を購入するオプションを有しており、その後顧客に対して請求されるケースでは、収益はその契約期間にわたって定額法に基づき認識される。

販売した製品に対する売上金額の一定割合又は一定金額に基づき通常、稼得されるロイヤルティ収入は発生主義により認識される。資産の購入に関連する政府補助金以外の政府補助金は、適格な支出がなされる都度収益として認識される。

我が国では、重要な会計方針として「費用・収益の計上基準」の記載が求められている（企業会計原則注解【注1 - 2】）が、実務においては、概ね、以下のような傾向がみとれる。

- ・ 有価証券報告書の開示状況を調査した限りにおいては、収益の計上基準を記載している割合そのものが必ずしも高くない。
- ・ 製商品の販売や役務の提供といった一般的な取引形態について収益の計上基準が記載されている事例は極めて少数である。

これは、企業会計原則注解【注1 - 2】において、代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができるとされているためと考えられる。

しかしながら、実現主義による収益認識と一言でいっても、事業内容が多様化、複雑化した現在においては、具体的な収益の認識基準は一義的には決まらない場合が多い。また、企業の経営成績を表す損益計算書の起点となる収益に関する認識基準を具体的に開示することは、財務諸表利用者が企業の収益獲得プロセスを十分に理解し、投資意思決定を行う上で根幹をなす必要不可欠なものである。

したがって、欧州等のIFRSs採用企業と同様、我が国においても、企業が採用した収益認識に関する会計方針は適切に開示される必要があると考えられる。

付録

本付録では、具体的事例を取り上げ、以下の項目に区分した上で検討を行っている。

項 目	内 容
(a) 具体的事例	論点となる具体的事例
(b) 会計上の論点	会計上の検討事項
(c) 実務上の論点	実務上の検討事項（業界慣行、実行可能性、権利義務関係、税務上の取扱いなど）
(d) 会計処理の考え方	実現主義の下での収益認識要件をより厳格に解釈した場合の考え方、会計基準等の適用関係の整理、会計処理の判断のポイント
(e) IAS18に照らした考察	IAS18を適用した場合の考え方

「(d) 会計処理の考え方」については、我が国の実現主義の下での収益認識要件をより厳格に解釈した場合の考え方を示したものであり、実務での具体的な適用に際しては、適切な事実認定の下で適用することが求められる。したがって、「(a) 具体的事例」で記載した前提や事実認定が異なる場合には、同様の会計処理になるとは限らないことに留意する必要がある。

また、「(e) IAS18に照らした考察」は、「(a) 具体的事例」を前提にIAS18を適用した場合の現時点における当協会の考え方を示したものであり、IASBの解釈ではないことに留意する必要がある。

なお、本付録は、IAS18付録を基礎に作成しているため、あらゆる取引に関して取り上げているものではない。ただし、本付録で取り上げた取引とその本質が同様の取引については、本付録に記載の考え方を参考にすることができる。

1 . 収益の表示方法（総額表示と純額表示）

【ケース1：商社（同様の取引を含む。）の収益の表示方法】

(a) 具体的事例

商社は、国内外の企業間取引の中で、情報提供、事務代行、決済代行及び信用補完などの様々な機能を発揮しているが、契約上、取引の当事者として行われる取引と代理人として行われる取引がある。これらは、商社の意思のみによって決定されるわけではなく、取引当事者間にどのような役割が不足しているかによって異なるのが通常である。

商社においては、この果たした役割を総量で表すため、取引の当事者としての取引だけでなく、代理人としての取引についても総額で収益を表示している場合が少なくない。

（参考）

連結財務諸表を米国会計基準で作成している商社では、連結財務諸表における収益の額の表示

についてはFASB EITF問題第99-19号に基づいて行った上で、「取扱高」が非財務情報として開示されている。

(b) 会計上の論点

- ・ 契約上、代理人として行われる取引について、取引金額を総額で収益として表示することは認められるか。
- ・ 収益を総額で表示すべきか純額で表示すべきかの判断に際し、契約上、取引の当事者となっているか、代理人となっているかのみをその根拠とすることは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 収益を総額で表示すべきか純額で表示すべきかの判断に際し、契約上、取引の当事者となっているか、代理人となっているかの形式だけで判断することは適当でないと考えると、実質判断が難しい場合も少なくない。また、取引パターンが多い場合には事務処理も煩雑になることが予想される。

(d) 会計処理の考え方

我が国では、収益の表示方法については、契約上、取引の当事者として行われる取引は総額で、代理人として行われる取引は純額で表示されていることが多いと考えられる。これに対して、商社では、業界慣行として、契約上、取引の当事者として行われる取引だけでなく、代理人として行われる取引についても収益を総額で表示している場合がある。

しかし、我が国の会計基準では明示されていないものの、契約上、取引の当事者ではなく、代理人として行われる取引については、収益を総額で表示するのではなく、手数料のみを収益として表示することが適切と考えられる。

また、契約上、取引の当事者として行われる取引についても、ソフトウェア取引実務対応報告の考え方を参考にすることが考えられる。同報告の考え方を参考にすれば、契約上、取引の当事者となる取引であっても、通常負うべき様々なリスクを実質的に負担していないと考えられる取引については手数料相当額のみを収益として表示することになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、「代理の関係にある場合、経済的便益の総流入は、本人当事者のために回収した金額で企業の持分の増加をもたらさない金額を含んでいる。本人当事者のために回収した金額は収益ではない。その代わりに、この場合には、手数料の額が収益となる。」(第8項)とされており、同付録では、「企業が本人として行為を行っているのか、代理人として行為を行っているのかの判断は、事実と状況により異なり、判断が必要となる。」(第21項)とした上で、当該判断に際しての

判断指針を提供している（判断指針は本文に詳述）。

したがって、IAS18に照らして考えた場合には、契約上、代理人となる取引金額のみならず、契約上、取引の当事者となる場合であっても、事実と状況を見極めた上で、財貨の移転又は役務の提供に関する重要なリスクと経済価値にさらされておらず、実質的に代理人として行われた取引であると判断されるときには、手数料部分のみを収益として表示することになる。

【ケース2：百貨店・総合スーパー等のテナント売上及びいわゆる消化仕入（業種にかかわらず同様の取引を含む。）】

(a) 具体的事例

百貨店や総合スーパー等では、その店舗内に多数のテナントを誘致し、不動産賃貸借契約に準じて一定の固定額又はテナント売上の一定割合等を賃料等として収受している場合がある。このような取引について、賃料相当額のみを収益として表示している場合が多いと考えられる。

また、百貨店や総合スーパー等には、テナントと商品売買契約を締結し、商品が顧客へ販売されると同時にテナントから商品を仕入れる、いわゆる消化仕入と呼ばれる取引形態がある。このような取引形態の中には、百貨店や総合スーパー等がテナントで販売される商品の売買契約の当事者となっているものの、テナントのマーチャンドライジング（MD）業務を主体的に担っているとは判断し難いときや重要な在庫リスクを実質的に負担していないときがある。このような取引について、商品販売高を総額で収益として表示している場合が少なくないと考えられる。

(b) 会計上の論点

- ・ いわゆる消化仕入について、契約上、商品の売買契約の当事者であれば、通常負うべき様々なリスクを負担しているか否かにかかわらず、収益を総額で表示することは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 収益を総額、純額のいずれで表示すべきかの判断に際し、商品の売買契約の当事者となっているか否かだけで行うことは適当でないとした場合には、実質判断が難しい場合も少なくなく、また、取引パターンが多い場合には事務処理が煩雑になることが予想される。

(d) 会計処理の考え方

我が国の会計基準では明示されていないものの、不動産の賃貸借契約に準じた契約内容であって、一定の固定額又はテナント売上の一定割合等を賃料等として

収受している場合には、収益をテナント売上高の総額で表示するのではなく、テナントから収受する賃料相当額のみを純額で表示することになると考えられる。

また、いわゆる消化仕入について、現行実務においては、テナントで販売される商品の売買契約の当事者となるときには、商品販売高を総額で収益として表示している場合が少なくないと考えられる。しかし、契約上、商品の売買契約の当事者となる場合であっても、店舗内の一定の場所における賃貸業に類似していることが多いと考えられる。ソフトウェア取引実務対応報告の考え方を参考にすれば、百貨店や総合スーパー等のレジスターを利用していたり、外形的諸条件（看板、包装紙及び制服など）が百貨店や総合スーパー等の営業と認め得る場合であっても、百貨店や総合スーパー等がテナントのMD業務を主体的に担っていなかったり、重要な在庫リスクを負担していない等のときには、通常負うべき様々なリスクを実質的に負担していることにはならないと考えられるため、手数料部分のみを収益として表示することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18第8項では、「代理の関係にある場合、経済的便益の総流入は、本人当事者のために回収した金額で企業の持分の増加をもたらさない金額を含んでいる。本人当事者のために回収した金額は収益ではない。その代わりに、この場合には、手数料の額が収益となる。」とされており、付録第21項では、「企業が本人として行為を行っているのか、代理人として行為を行っているのかの判断は、事実と状況により異なり、判断が必要となる。」とした上で、当該判断に際しての判断指針を提供している（判断指針は本文に詳述）。

不動産の賃貸借契約に準じた契約内容であって、一定の固定額又はテナント売上的一定割合等を賃料等として収受している場合には、当該判断指針における企業が代理人として行為を行っていることを示す特徴を踏まえると、テナントから収受する賃料相当額のみを純額で収益として表示することになると考えられる。

また、いわゆる消化仕入についても、注文を執行する責任を実質的に負っているとは判断し難く、個々の商品ごとの価格設定に裁量権を有している場合は少ないと考えられることに加え、在庫リスクを負担している場合もまれであることを踏まえると、当該判断指針に照らせば、本人として行為を行っている場合の特徴を十分に満たしている場合は少なく、手数料部分のみを収益として表示することになるときが多いと考えられる。

【ケース3：リベートの会計処理（販売費及び一般管理費処理の適否）】

(a) 具体的事例

我が国の商取引において、メーカーや卸売業を営む企業等が、期間、量及び金額など様々な契約条件（算定根拠）により得意先に対してリベートを支払うこと

がある。

このような取引において、リベートを売上高から控除している場合と販売費及び一般管理費として処理している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ リベートの支払目的には、通常の販売価格を変更せずに特定の顧客の販売価格のみを減額する、販売促進を図る、経費の補填を行うなど種々の目的があるため、目的に応じた会計処理を選択するという考え方は適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ リベートの契約条件（算定根拠）は多様であるため、個々の売上取引や部門に関連付けて売上高から控除するのは実務上困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

リベートの性格については、多様な理解の仕方があるため、現行実務においては、売上高から控除する処理と販売費及び一般管理費とする処理の両方が慣行として行われてきた。しかし、販売条件の決定時にリベートが考慮されていた場合には、リベートは販売価額の一部減額、売上代金の一部返金という性格を通常有すると考えられるため、当初売上高のうちリベート相当額については収益が実現していないと考えられる。

したがって、我が国の会計基準では明示はされていないものの、得意先に対するリベートの支払が販売条件決定時に考慮されていれば、それが得意先における販売促進費等の経費の補填であることが明らかな場合を除き、リベートを売上高から控除することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益は受領した又は受領可能な公正価値（企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮後）により測定しなければならないとされている（第9項及び第10項）。リベートが販売価額の一部減額、売上代金の一部返金という性格を有することを考慮すると、リベートが得意先における販売促進費等の経費の補填であることが明らかな場合を除き、リベートは売上高から控除することが適切と考えられる。

【ケース4：不動産賃貸に係る収益の表示方法】

(a) 具体的事例

不動産賃貸事業を営む企業は、転貸不動産に係る賃貸人に賃料を支払い、賃借人から賃料を受け取ることがある。このような取引において、その収益を総額で

表示している場合と支払賃料との差額のみを純額で表示している場合がある。

また、不動産業者が空室に係る賃料保証をするなど一定の空室リスクを負担している場合のほか、空室リスクを負担していない場合もある。空室リスクを負担していない場合であっても、その収益を総額で表示していることがある。

(b) 会計上の論点

- ・ 賃貸人と借借人との賃貸借契約に代理人として関与する場合、取引金額を総額で収益として表示することは適当か。
- ・ 不動産管理業務の一部を担っている場合には、取引金額を総額で収益として表示することは適当か。
- ・ 例えば空室リスクを負っている場合については、どのように考えるべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 業者が担う不動産管理業務の優劣によって賃貸物件の付加価値が変動するという側面があるため、一律に手数料のみを純額で収益として表示することの適否に関しては考え方が分かれるものの、実務上、不動産管理業務の優劣による賃貸物件の付加価値の変動は判然としないことが多い。

(d) 会計処理の考え方

我が国の会計基準では明示されていないものの、賃貸借契約の当事者とならずに代理人として関与する取引については、代理人としての義務の履行に見合う金額のみを収益として表示することが適切であると考えられるため、転賃手数料のみを収益として表示することになると考えられる。

また、賃貸借契約の当事者となる取引についても、ケース1やケース2と同様に、通常負うべき様々なリスク（例えば空室リスク）を実質的に負担している場合を除き、転賃手数料相当額のみを収益として表示することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、「代理の関係にある場合、経済的便益の総流入は、本人当事者のために回収した金額で企業の持分の増加をもたらさない金額を含んでいる。本人当事者のために回収した金額は収益ではない。その代わりに、この場合には、手数料の額が収益となる。」(第8項)とされており、同付録では、「企業が本人として行為を行っているのか、代理人として行為を行っているのかの判断は、事実と状況により異なり、判断が必要となる。」(第21項)とした上で、当該判断に際しての判断指針を提供している(判断指針は本文に詳述)。

したがって、IAS18に照らして考えた場合には、賃貸借契約の当事者とならない取引のみならず、賃貸借契約の当事者になる取引であっても、その契約の事実と状況を見極めた上で、実質的に代理人として行為を行われたと判断されるような

ときには、手数料部分のみを収益として表示することになる。例えば空室リスクを負担していない場合のように、賃貸物件の賃貸に関する重要なリスクに晒されていない場合には、本人として行為を行っておらず、代理人として行為を行っていると判断されるため、手数料相当額のみを収益として表示することになると考えられる。

## 【ケース5：ガソリン税や酒税等の取扱い】

### (a) 具体的事例

ガソリンや酒類を製造販売する企業は、揮発油や酒類を基本的に製造場から移出又は保税地域から引き取った時点で揮発油税や酒税の納付義務を負い、その後の販売活動によりそれらの税金を回収することが予定されている。

このような取引において、ガソリンや酒類を製造販売する企業においては、ガソリン税や酒税相当額を売上高及び売上原価のそれぞれに含めて表示している例が多く、税相当額を売上高及び売上原価からそれぞれ控除して表示している例は少ないと考えられる。

(注) ガソリン税とは、正式には揮発油税及び地方道路税といい、揮発油税は揮発油税法(昭和32年4月6日法律第55号)に基づき、製造所から移出される又は保税地域から引き取られる揮発油に対して課される国税である。また、酒税とは、酒税法(昭和28年2月28日法律第6号)に基づき、酒類に対して課税される国税であり、酒税の課税標準は、酒類の製造場から移出し、又は保税地域から引き取る酒類の数量とされている。

### (b) 会計上の論点

- ・ ガソリン税や酒税等の納税義務を有する企業が、税相当額を含めて売上高及び売上原価をそれぞれ表示することは適当か。
- ・ ガソリン税や酒税等を含む売上高に消費税等が課されることは、税相当額を含めて売上高及び売上原価を表示する理由となるか。

### (c) 実務上の論点

- ・ 税相当額を区分処理することによる事務処理上の煩雑さを考慮して、税相当額を含む金額で売上高及び売上原価を表示することを容認する余地があるか否か。

### (d) 会計処理の考え方

ガソリンや酒類等を製造販売する企業が、ガソリン税や酒税等を売上高及び売上原価に含めて表示したとしても、税相当額はそれぞれ同額含まれて表示されていることになる。また、各企業でその税相当額を変動させることはできない。このように、ガソリン税や酒税等は各企業の判断で変動させることができない部分

であり、ガソリンや酒類等を製造販売する企業が納税義務を負っているとしても、それは実質的には徴税業務を代行しているものと考えられるため、いわゆる付加価値を構成するものではないと考えられる。

また、ガソリン税や酒税等を含む売上高に消費税等が課されるとしても、それだけをもって税相当額を含めて売上高及び売上原価を表示する合理的な理由にはならないと考えられる。

したがって、ガソリンや酒類等を製造販売する企業におけるガソリン税や酒税等の税相当額については、売上高（及び売上原価）から控除して表示することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、持分の増加をもたらす経済的便益の総流入のみが収益として認識されることになるため（第7項及び第8項）税相当額を含めて収益を表示することは認められないと考えられる。

## 2. 収益の測定

### 【ケース6：割賦販売】

(a) 具体的事例

我が国では、いわゆる割賦販売の会計処理として、販売基準により商品等を引き渡した日をもって売上収益の実現の日としている場合と、割賦基準により割賦代金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益の実現の日としている場合がある。

また、販売基準の場合でも、契約上、販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額とが明確、かつ、合理的に区分されているときは、割賦販売の金利的な要素を考慮し、商品等を引き渡した時点で収益を販売代価で測定し、賦払期間に対応して利息相当額を収益として認識する実務と、割賦販売の金利的な要素を考慮せずに商品等を引き渡した時点で収益を現金回収総額で測定する実務がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 商品等の引渡日をもって売上収益の全額を計上する販売基準と、割賦代金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって対応する売上収益を計上する、いわゆる割賦基準の選択適用は適当か。
- ・ 商品等の販売益相当額と金利相当額とを区分しない処理は適当か。
- ・ 取引実態が同一であるにもかかわらず、契約形態がリース契約か割賦契約かにより会計処理結果が相違することは適当か（契約形態にかかわらず、統一的にリース取引として扱っている実務もある。）

(c) 実務上の論点

- ・ 商品等の引渡日をもって売上収益（又は販売益相当額）の全額を計上するためには、その後代金が回収される可能性が高いと見込まれることが前提とされていると考えられるが、その判断に困難を伴う可能性がある。
- ・ 商品等の引渡日をもって売上収益（又は販売益相当額）の全額を計上するためには、今後発生が見込まれる代金回収に伴う費用等を合理的に見積もる必要があるが、その見積りに困難を伴う可能性がある。
- ・ 販売益相当額と金利相当額とを合理的に区分し、かつ、金利相当額について利息法により会計処理することを前提にするとシステム対応等の必要性から費用負担が生じることとなり、実務上対応が困難となる場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の会計実務においては、実現主義に基づき、販売基準を適用している場合が多い。割賦販売の場合についても、企業会計原則注解【注6】(4)において定められているように、販売基準の適用により、商品等を引き渡した日をもって売上収益の実現の日とすることが原則とされている。ただし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であるという特殊性から、貸倒引当金及び代金回収費、アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが、その算定に当たっては、不確実性と煩雑さを伴う場合が多いため、収益の認識を慎重に行うべく、販売基準に代えて割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とする、いわゆる割賦基準も認められている。このように割賦基準が認められている背景には、認識すべき収益の額は、代金回収の蓋然性が高く、その収益を獲得するために必要な費用を合理的に見積もることができる範囲内に限定すべきであるという基本的な考え方があると解される。しかしながら、取引の実質が同一であれば、同一の会計処理結果となることが比較可能性の観点からも望ましいため、販売基準と割賦基準の選択適用を容認するよりも、割賦販売取引の実質を反映することになる会計処理に統一することが望ましいと考えられる。

割賦販売取引の実質は、商品等の販売取引の性格のほかに、通常の販売取引より代金回収期間を長期とし、かつ、分割払とすることによって一定の信用を供与する金融取引の性格を合わせもっていると考えられる。このため、商品等の販売取引部分と金融取引部分とに区分した上で、商品等の販売取引部分については、販売基準を適用し、実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「対価の成立」要件を満たすことを条件に販売時点で販売益相当額を認識する一方、金融取引部分については、利息法を適用し、金利相当額を代金分割回収期間にわたって認識することが適切と考えられる。

また、企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」

では、所有権移転ファイナンス・リース取引は、貸手からみるとリース物件の売却と同様の取引と考えられ、収益配分についても割賦取引の場合と同様に考えられるため（第120項）、当該適用指針に示された貸手の会計処理は、割賦取引又は延払条件付譲渡取引についても適用が可能であるとされている（第121項）。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益は受領可能な対価の公正価値により測定しなければならないとされているため、割賦販売のように現金の流入が繰り延べられているような場合で、その契約が実質的に金融取引を構成するときには、その対価の公正価値を算定するとともに、利息の性格を有する対価の公正価値と名目額との差額をいわゆる利息法により利息収益として認識することとされている（第11項）。

また、割賦販売取引と同様の実態を有すると考えられる貸手のファイナンス・リース取引については、IAS第17号「リース会計」（以下「IAS17」という。）が適用され、通常の販売取引に適用している会計方針に従い、ファイナンス・リース期間の開始日に売上収益及び売上原価を認識し（第42項及び第44項）、金融収益については、規則的かつ合理的基準に基づいてリース期間にわたって通常は利息法により配分されるとされている（第39項）。

このように割賦販売取引と同様の実態を有する取引は、契約形態のいかんによって適用される会計基準は相違するものの、販売益相当額と利息相当額とを区分した上で、販売益相当額については採用している会計方針に従って、金利相当額については利息法により適切な期間にわたってそれぞれ認識される。

このため、IAS18に照らした場合、我が国の割賦販売に係る会計処理については、全面的な見直しが必要になる可能性がある。

【ケース7：取引金額が修正される可能性のある取引】

(a) 具体的事例

我が国では、主に化学品や燃料関連商品に関連して、当初取引時点（商品等の引渡時点）の販売単価は、その時点の実勢価格を勘案して設定するが、その後の市況等の変動が著しい場合には、当事者間で協議した上で当初の単価を修正することがある。

このような取引において、当初取引時点では、その時点で設定された販売単価により売上計上するが、その後、当初の販売単価が修正されたとき、その時点で売上高を修正する実務がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 商品等の引渡時にその時点の実勢価格を勘案して設定された単価で収益計上することは適当か。

- ・ 当初設定された単価の見積り精度によって収益認識時点は異なるべきか。すなわち、当初設定された単価がその時点の実勢価格を基に合理的に見積もった将来の値引額又は値増額を加味して設定したものであれば、当初取引時において収益認識すべきか、又は当初取引時点においては将来の値引額又は値増額を合理的に見積もることができないならば収益認識を行わず、これらを合理的に見積もることができるようになった時点で初めて当該値引額又は値増額を考慮した金額で収益計上すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 当初設定された単価の見積り精度によって収益の認識時点が異なるとした場合、当初設定された単価の見積り精度の判断には実務上困難を伴う場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らせば、商品等の引渡しがなされ(「財貨の移転の完了」要件を満たし)その時点で設定された単価がその引渡時点での合理的な価格を表し、かつ、通常条件で決済されるなど「対価の成立」要件を満たしていると判断される場合には、最終的に修正される可能性があるとしても、商品等の引渡し時に収益を認識することが適切であると考えられる。

なお、決算時において値引額又は値増額を合理的に見積もることができる場合には、収益の額を調整することが必要になる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益は受領した又は受領可能な対価の公正価値により測定しなければならず、公正価値とは企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮した金額であるとされている(第10項)。このため、設定された単価が、企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮した金額であると合理的に判断できる場合には、他の収益認識要件を満たしていることを条件に商品等の引渡時点で収益を認識することになる。設定された単価が、企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮した金額であると合理的に判断できない場合には、これを合理的に判断できる時点になって初めて収益を認識することになる。

【ケース8：いわゆるバーター取引の場合】

(a) 具体的事例

我が国では、例えば石油元売業界のように同様の性質や価値をもつ製品等を供給している同業者間で、主に遠隔地の顧客への販売に伴う物流効率化の目的で、製品等を相互に融通するいわゆるバーター取引が見られる。

バーター取引では、例えば地域X所在の同業者Aが地域Y所在の顧客aに製品

等を販売する際に、主に物流効率化の観点から、地域Y所在の同業者Bから事前に取り決めた基準価格で製品等を仕入れ、それを顧客aへ販売するが、その後、地域Y所在の同業者Bが地域X所在の顧客bに製品等を販売する際に、同様に主に物流効率化の観点から、地域X所在の同業者Aから事前に取り決めた基準価格で同量の製品等を仕入れ、それを顧客bへ販売するため、地域X所在の同業者Aから見ると売戻条件付購入に、地域Y所在の同業者Bから見ると買戻条件付販売に、それぞれ類似している。なお、同業者間で取り決めた基準価格は、取引時点での市場価格を必ずしも表していない場合も存在する。

このようなバーター取引が同一会計期間に取引が完了した場合の会計処理として、同業者との売上と仕入とを相殺して表示している場合と、相殺せずに表示している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 同業者間で同一期間内にバーター取引が完了し、その取引の実質が同様の性質及び価値をもつ物品又は役務との実質的な交換であると判断すべき場合、同業者との売上と仕入とを相殺表示すべきか。
- ・ 同業者間で同一期間内にバーター取引が完了しなかった場合、取引時点での市場価格を必ずしも表しているとは限らない同業者間で取り決めた基準価格で売上又は仕入取引を認識することは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ バーター取引を同量とすることに困難を伴う可能性がある。
- ・ 同業者間で基準価格を適時に見直すことに困難を伴う可能性がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国では、交換により取得した事業等の会計処理について定めた事業分離等会計基準を除けば、同様の性質及び価値をもつ物品等が実質的に交換された場合の会計処理を取り扱った会計基準は存在しない。このため、我が国の会計実務においては、契約内容を重視して契約書上、製品等の売上又は仕入の取引当事者とされている場合には、売上又は仕入を取引の都度それぞれ認識し、表示している事例が多いと考えられる。しかし、取引の実質的な内容が同様の性質及び価値を有する物品の事実上の交換であると判断すべき場合には、取引の実質を重視して売上と仕入を相殺表示することが適切であると考えられる。

また、同業者間で取り決めた基準価格は、取引時点での市場価格を必ずしも表しているとは限らないため、たとえ基準価格が取引当事者間で合意した価格であり、その価格で通常の決済条件に従って決済されるとしても、基準価格が取引時点での市場価格を表していない限り、実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「対価の成立」要件を満たしているとは考えられないため、同業者への売

上を認識することはできないと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、物品や役務が異種の性質や価値をもつものと実質的に交換されるかどうかで、収益を認識するかどうか決定される（第12項）。したがって、我が国の同業者間で同一会計期間内に完了したバーター取引の実質が同様の性質や価値をもつ物品の実質的な交換取引であると判断すべき場合には、同業者との売上と仕入とを相殺表示することになると考えられる。

また、IAS18では、収益の認識要件の1つとして、対価の公正価値及び対応する費用を合理的に見積もることができることを求めている（第9項、第14項及び第20項）。したがって、バーター取引の実質が同様の性質や価値をもつ物品の実質的な交換取引であると判断すべき場合で、同業者間で同一会計期間内にバーター取引が完了しなかったときには、同業者との売上又は仕入が同業者間で取り決めた基準価格で実行されることになるが、基準価格が取引時点の公正価値として認められない限り、同業者への売上を認識することはできないと考えられる。

### 3. 取引の識別

#### 【ケース9：機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約】

(a) 具体的事例

標準型の機械の販売契約と、保守サービス契約（役務提供契約）とを一体で契約するが、顧客との間で機械の販売代金と保守サービス料の内訳は明らかにされていないことがある。

このような取引において、機械の販売代金と保守サービス料との金額を合理的に区分又は配分できる場合には、それらの区分又は配分金額を基礎に契約上の引渡条件に従って、機械の販売については納入時点で、保守サービスについてはその履行に応じてそれぞれ収益を認識している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 会計処理の単位について、機械の販売契約と、保守サービス契約とに区分すべきか、又は一体として取り扱うべきか。
- ・ どのような要件を満たす場合に、区分して取り扱うべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 機械の販売代金と、保守サービス料とを区分するとした場合、その判断に困難を伴う場合が想定される。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らせば、まず、機械の販売契約と保守サービス契約のそれぞれについて、単独で顧客にとって価値を有しているかどうか、契約金額を合理的に区分又は配分できるかどうか等を十分に勘案して会計処理の単位を決定し、次に、収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件とそれに対する「対価の成立」要件を満たしているかどうかを判断することになると考えられる。

この事例では、販売対象の機械が標準型であることから、通常、当該機械は単独で顧客にとって価値を有しており、また保守サービス契約も単独で顧客にとって価値を有していると考えられる。したがって、機械の販売代金と保守サービス料との金額が合理的に区分又は配分されたものであるかどうか論点となると考えられる。

ソフトウェア取引実務対応報告における考え方を参考にすれば、それらの金額の内訳が顧客との間で明らかにされていない場合についても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解して、各々の販売時点において収益認識することができるとされている。このため、機械の販売代金と保守サービス料とが管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解したものである場合には、機械の販売契約と保守サービス契約とを別個の会計処理の単位と判断することになると考えられる。一方、機械の販売と保守サービス料とが管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解したものと認められない場合には、機械の販売契約と保守サービス契約とを一体として1つの会計処理の単位とし、契約総額を保守サービスの履行に応じて収益を認識することになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益認識要件は、個々の取引ごとに適用されることを原則とする一方、状況によっては、取引の実質を反映するため、単一取引の個別に識別可能な構成要素ごとに収益認識要件を適用すべき場合も、その反対に、複数の取引を一体の取引として収益認識要件を適用すべき場合もあることを明示している（第13項）。また、収益は公正価値で認識することが求められている（第9項）。

そのため、本事例では、機械の販売契約と保守サービス契約とが個別に識別可能な構成要素であり、かつ、それぞれの公正価値を信頼性をもって測定できる場合には、会計処理の単位を機械の販売契約と保守サービス契約とに区分して、物品の販売及び役務の提供の収益認識要件がそれぞれ適用されることになる。一方、そうでない場合には、機械の販売契約と保守サービス契約とを一体として1つの会計処理の単位とし、役務の提供の収益認識要件が適用されることになる。

したがって、本事例では、機械の販売代金と保守サービス料とに配分された契約額（契約上、区分されている金額を含む。）が、それぞれの公正価値と近似していない限り、IAS18と我が国における実務に重要な相違が生ずる場合があると考え

られる。

#### 【ケース10：分割検収条件に基づく役務提供】

##### (a) 具体的事例

内容の異なる複数の役務提供が一体として契約される場合があるが、契約上の引渡条件が、すべての役務提供の引渡時に一括検収とされ、代金も一括で支払われるときと、提供される異なる役務別に分割検収とされ、代金も分割検収の都度支払われるときがある。

すべての役務提供の引渡時に一括検収され、代金も一括で支払われる条件とされている場合、すべての役務提供の引渡時に一括して収益を認識している実務が多いが、提供される異なる役務別に分割し、合理的に区分又は配分された金額で収益を認識している実務がある。なお、提供される異なる役務別に分割検収され、代金も分割検収の都度支払われる条件とされている場合、提供される異なる役務別に分割して検収される都度、各契約金額で収益を認識している実務が多い。

##### (b) 会計上の論点

- ・ 1つの契約を、提供される異なる役務別に分割して収益認識すべきか。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 提供される異なる役務別に分割して収益認識すべきかどうかの判断に困難を伴う可能性がある。
- ・ 提供される異なる役務別に分割して収益を認識すべきであるとした場合、提供される異なる役務別の収益の額又はこれに対応して認識すべき費用の額を合理的に算定することが困難な場合がある。

##### (d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らせば、まず、内容の異なる複数の役務提供のそれぞれが単独で顧客にとって価値を有しているかどうか、契約金額を合理的に区分又は配分できるかどうか等を十分に勘案して、会計処理の単位を決定し、次に、収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件とそれに対する「対価の成立」要件を満たしているかどうかを判断することになると考えられる。

「役務の提供の完了」要件については、提供された役務が単独で顧客にとって価値を有するものでなければ、その要件を満たしたかどうかを判断することは困難と考えられる。また、「対価の成立」要件については、ソフトウェア取引実務対応報告における考え方を参考にすれば、対価が契約上区分されているか又は管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解したものであること、その後の他の

役務の提供のいかんにより、重要な値引きや返金が発生しないことが必要と考えられる。

したがって、すべての役務の提供が完了して初めて顧客にとって価値を有するような場合や提供される役務の対価が管理上適切な区分に基づき契約上の対価を分割したものと認められない場合には、たとえ分割した役務の提供が完了し、対応する対価が入金され、かつ、対応する費用を合理的に算定できる場合であっても、すべての役務の提供が完了するまで、収益を認識することは適切ではないと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益の認識要件は、個々の取引ごとに適用されることを原則とする一方、状況によっては、取引の実質を反映するため、単一取引の個別に識別可能な構成要素ごとに収益認識要件を適用すべき場合も、その反対に、複数の取引を一体の取引として収益認識要件を適用すべき場合もあることを明示している（第13項）。また、収益は公正価値で認識することが求められている（第9項）。

そのため、本事例では、提供される異なる各役務が個別に識別可能な構成要素であり、かつ、それぞれの公正価値を信頼性をもって測定できる場合には、会計処理の単位を提供される異なる各役務に分割して、役務の提供の収益認識要件がそれぞれ適用されることになる。一方、そうでない場合には、提供される役務のすべてを一体として1つの会計処理の単位とし、役務の提供の収益認識要件が適用されることになる。なお、役務の提供の収益認識要件の1つとして、その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いことが求められているため（第20項）会計処理の単位とされた分割された役務の提供に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高くないときには、他の収益認識要件を満たしていることを前提にすると、経済的便益の流入可能性が高くなるまで収益を認識することができないことになる。

したがって、本事例では、各役務に配分された契約額（契約上、区分されている金額を含む。）が、それぞれの公正価値と近似していない限り、IAS18と我が国における実務に重要な相違が生ずる場合があると考えられる。

【ケース11：ポイント引当金】

(a) 具体的事例

小売業の中には、売上金額が一定額以上の顧客に対して永久ポイントを付与し、顧客はそのポイントを商品と引き換えることができるというポイント制度を採用している場合がある。ここでは以下を前提とする。

- ・ X1年度において小売店が顧客にポイント総数100を付与した。
- ・ 経営者は、1ポイントの公正価値を1と見積もった。

- ・ 経営者は、顧客に付与したポイント総数100のうち将来にわたって実際に引き換えられるポイント総数は80、それと引き換えられる商品の原価は60と見積もった。
- ・ X2年度において実際に引き換えられたポイント総数は40であった。

このような状況にある場合、ポイントと引き換えられる商品又はサービスを販売費及び一般管理費として見積もり、負債計上している実務が多いと考えられる。

(b) 会計上の論点

- ・ 顧客に付与するポイントは、顧客に対する当初売上取引の一環として取り扱うべきか、又は別個の取引として取り扱うべきか。
- ・ 商品と将来引き換えられるポイントについて、商品の売価又は原価のいずれを基礎に測定すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ ポイントの公正価値の見積りに困難を伴う場合がある。
- ・ ポイントの将来の引換割合の見積りに困難を伴う場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国では、顧客が商品又はサービスを購入した際に企業が顧客に対して一定のポイントを発行し、顧客が一定の条件を満たすことを条件にそのポイントと引換えに商品又はサービスを無料又は割引額で購入できるような制度を導入している場合がある。このような制度に関する会計処理の考え方としては、以下の2つが考えられる。

1つは、発行したポイントと商品やサービスとの将来の引換えを、そのポイントを発行する元となった当初売上取引の構成要素として取り扱わず、むしろ顧客への商品又はサービスの販売促進に資する別個の取引として取り扱う考え方であり、実務上、多く見受けられるものである。この考え方によれば、収益を当初売上取引額の総額で認識するとともに、将来、ポイントと引き換えられる商品又はサービスを販売費及び一般管理費として見積もり、負債計上することとなる。この場合には、当該負債の測定値として、将来、商品又はサービスと引き換えられる義務の履行に伴う見積コストを用いている。

もう1つは、発行したポイントと商品やサービスとの将来の引換えを、そのポイントを発行する元となった当初売上取引において、値引きやリベートと同様に考慮すべき販売条件の1つとして捉える考え方である。この考え方によれば、将来、ポイントと引き換えられる商品又はサービスは、実質的には当初販売価額の一部減額、将来、引き換えられる商品又はサービスの対価の前受金という性格を有するため、売上高から控除するとともに前受金として繰り延べることになる。

本事例では、以下のような仕訳となっている場合が多いと考えられる。

期末の会計処理				翌期の会計処理			
借方		貸方		借方		貸方	
販売費及び 一般管理費	60	ポイント引当金	60	販売費及び 一般管理費	30 <sup>1</sup>	商品	30
				ポイント引当金	30	販売費及び 一般管理費	30

1 30 = 60 × 40/80

#### (e) IFRIC13に照らした考察

IFRIC13は、企業が顧客に対して発行するポイント(カスタマー・ロイヤルティ・プログラム)の会計処理を取り扱ったものである。ここで、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムとは、顧客が商品又はサービスを購入した際に企業は売上取引の一環として顧客に対して一定のポイントを発行し、顧客が一定の条件を満たすことを条件にそのポイントと引換えに商品又はサービスを無料又は割引額で購入できるようにすることにより、企業が自社の商品又はサービスを購入するよう顧客に対してインセンティブを与えるために利用するプログラムのことである。

#### 当初売上時の会計処理

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの下では、企業はIAS18第13項を適用し、発行したポイントを、そのポイントが発行される元となった当初売上取引を構成する個別に識別可能な、より小さい構成部分として会計処理し、当初売上に関連して受け取った又は受取可能な対価の公正価値を、そのポイントと他の構成要素とに配分しなければならないとされている(第5項)。なぜなら、そのようなポイントは当初売上取引の一環として顧客に対して発行されたものであるからであり、ゆえに、それとは対照的に売上取引と独立して発生するマーケティング費用とは相違するものであるため、販売費として処理することは適切ではないとされている(第BC7項)。また、そのようなポイントへの配分額は公正価値、すなわち、そのポイントが単独で売却され得る金額を参考に測定する必要があり(第6項)、その公正価値を直接観察できない場合には、見積りが必要になる(第AG1項)。

なお、IAS18では、当初売上に関連して受領する対価を、当初売上取引の各構成要素に配分する方法について規定していないため、その決定に当たっては経営者の判断によることになるが(IFRIC13第BC14項) 将来、商品又はサービスの提供と引き換えられることになるポイントへの配分額はその公正価値で測定することが要求されている。

#### 当初売上後の会計処理

当初売上後のポイントに係る会計処理は、そのポイントと引き換えられる商

品又はサービスを企業自らが行うか、又は第三者が行うかにより、以下のように異なる。

企業が自ら行う場合には、ポイントと引換えに商品やサービスを提供する義務を履行した時点で、ポイントに配分されていた対価を収益として認識することになるが、その際、収益として認識すべき金額は将来、商品やサービスと引き換えられると予想されるポイント総数に対して実際に引き換えられたポイント数の比率に基づいて算定することとなる（第7項）。

他方、第三者が行う場合には、まず、企業はポイントに配分されていた対価を、第三者の代理人として回収するのか、又は当該取引当事者として回収するのかを評価することになる。企業が第三者の代理人として対価を回収する場合には、企業はポイントに配分されていた対価とポイントと引換えに商品又はサービスを提供した対価として第三者へ支払う金額との差額を、純額で収益として測定し、第三者がポイントと商品又はサービスとを引き換える義務を負い、かつ、その義務の履行対価を受け取る権利を有した時点で、その差額を収益として認識することとなる。一方、企業が取引当事者として自ら回収する場合には、ポイントに配分されていた対価を総額で収益として測定し、企業がポイントと商品又はサービスとを引き換える義務を履行した時点で収益を認識することとなる（第8項）。このような考え方の背景には、IAS18の目的は、商品やサービスが顧客に引き渡された時点で、かつ、引き渡された範囲内に限り、収益を認識しようとするものであり、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの下でのポイントは、既に引き渡された商品やサービスに直接関連するコストではなく、むしろ将来、引き渡される別個の商品やサービスに関連するものであるというものである（第BC9項）。

なお、ポイントと商品又はサービスとを引き換える義務を履行するために不可欠なコストが、受け取った又は受取可能な対価を上回ると予想される場合には、企業は負担付契約を有することとなるため、その予想される損失に対してIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に準拠して負債を計上することとなる（IFRIC13第9項）。

本事例では、以下の仕訳となると考えられる。

期末の会計処理				翌期の会計処理			
借方		貸方		借方		貸方	
売上高	100	繰延収益	100	繰延収益	50 <sub>1</sub>	売上高	50
				売上原価	30	商品	30

1 50 = 100 × 40/80

#### 4．物品の販売

##### (1) 物品の販売（不動産の販売を除く。）

##### 【ケース12：物品の受取人と対価の支払人が異なる場合】

###### (a) 具体的事例

百貨店等における中元や歳暮等の販売においては、百貨店等は買手（送り主）から物品に係る対価を受領し、配送業者は、後日、買手（送り主）の指定する受取人へ物品を引き渡す業務を行っている。

このような取引において、百貨店等は、配送業者の物品の発送時点又は受取人の物品の受領時点で収益を認識することが考えられるが、買手（送り主）からの対価受領時点で収益を認識している場合が少なくない。

###### (b) 会計上の論点

- ・ 買手（送り主）からの対価受領時点で、収益を認識することは適当か。

###### (c) 実務上の論点

- ・ 中元や歳暮等は時期が集中するため、買手（送り主）からの対価受領時点以外の時点で収益を認識とした場合、実務上の管理が煩雑となり、会計処理の実践に困難が伴う可能性がある。

###### (d) 会計処理の考え方

物品の受取人と対価の支払人が異なることやシステム上の管理が煩雑になること、又は、買手（送り主）からの対価の受領をもって買手（送り主）に物品を受領する権利を与えたとも解釈できることを主な根拠に、買手（送り主）からの対価受領時点で収益を認識している実務が少なくない。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件の1つと解釈される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件、すなわち、財貨が買手（送り主）又は買手の指定する受取人に移転しているかが判断のポイントになると考えられる。

本事例では、買手（送り主）からの対価受領時点では、受取人は物品を受領しておらず、また、取次ぎ業務は履行されていないため、財貨の移転及び役務の提供が完了しているとは考えられない。したがって、受取人の物品の受領時点まで収益の認識を遅らせることが適切と考えられる。

###### (e) IAS18に照らした考察

IAS18では、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買手に移転していることを求めているが（第14項）、買手（送り主）からの対価の受領時点では、物品は受取人へ引き渡されておらず、取次ぎ業務の履行は未了であり、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値は受取人へ移転していないため、当該要件を満たしていないと考えられる。

本事例では、物品の取次ぎ業務が完了し、物品の経済価値を受取人が享受するのは、受取人による物品の受取時点と考えられることから、受取人が物品を受領した時点で収益を認識することが適切と考えられる。

【ケース13：顧客先等における自社物品の消費に基づき収益を認識する場合】

(a) 具体的事例

売手は顧客に医薬品等を備え置き、顧客は医薬品等の消費をもって購入の意思を表示する契約となっている。

このような取引において、売手は、顧客による消費量（販売量）を、定期的な巡回時に確定することで収益を認識している。

(b) 会計上の論点

- ・ 顧客による消費量を確定できる定期的な巡回時にのみ収益を認識することは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 定期的な巡回の時期が企業の決算日と一致しておらず、決算日当日に巡回できない場合に、決算日直前の巡回時から決算日までの期間に生じた顧客による消費量に係る収益の認識をどのように行うべきか。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件が満たされた時点、すなわち、顧客の消費量（販売量）等を客観的に確認できたときに収益を認識することが適切である。顧客の消費量を確認する方法には、巡回による方法のほか、例えば、顧客から毎月末に信頼性のある消費量に関する報告書等を入手する方法も含まれる。

なお、巡回時と決算日に差異がある場合には、直近の巡回時から決算日までの消費量について顧客から信頼性のある報告書等を入手しない限り、収益を認識できないと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益認識要件の1つとして、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したことを求めているため（第14項）、顧客先等における確定した消費量（販売量）等に基づき、収益を認識することになる。

【ケース14：売価未確定と考えられる可能性がある取引形態の場合】

(a) 具体的事例

家電量販店等は消費者に対して値引販売を行うが、家電メーカー等が当該値引相当額の一部を負担することに予め合意(書面によらないものも含む。)し、後日、負担する場合がある。

この場合、家電メーカー等は製品等を家電量販店等に引き渡した時点又は期末時点で、将来の値引額を合理的に見積もって売上値引引当金(未払費用等)を計上し、将来の値引額を控除した金額で収益を認識している実務がある。

このほか、家電メーカー等は、契約(書面によらないものも含む。)に基づき、家電量販店等が保有する在庫をキャンペーン等により将来値引販売したり、新製品の販売に伴い処分販売する際に一定の価格補償を実施し、その範囲内で値引額を負担する場合がある。

このような取引において、製品等を家電量販店等に引き渡した時点又は期末時点で将来の補償額を過去の実績率等に基づき合理的に見積もって売上値引引当金(未払費用等)を計上し、将来の補償額を控除した金額で収益を認識している実務がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 家電メーカー等が製品等を家電量販店等へ引き渡した時点以降に事後値引きが予想される場合に、家電メーカー等は製品等を家電量販店等へ引き渡した時点で将来の値引額を合理的に見積もって売上値引引当金を計上することを条件に、将来の値引額を控除した金額で収益を認識することは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 家電メーカー等が自社の営業部門と個々の家電量販店等との交渉状況や過去の実績等を勘案して、製品等の家電量販店等への引渡時点で在庫補償等による将来の事後値引額を最善の努力で見積もったとしても、結果として事後値引額の見積りが実績と大幅に乖離する可能性がある。
- ・ 値引きや在庫補償に係る合意の有無について、契約が書面でなされておらず、過去からの商慣習とされている場合には、客観的に確認することが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

本事例では、我が国の実現主義の考え方に照らすと、提供した財貨に対する対価が成立しているか、すなわち、対価を合理的に見積もることができるかが判断のポイントになると考えられる。つまり、書面による契約の有無及び形態のみが会計処理の判断に影響を及ぼすわけではなく、書面による契約がない場合にも、過去からの商慣習や口頭等による事実上の合意等に基づき家電メーカー等が将来

の値引額や割戻額を合理的に考慮した後の売価を合理的に見積もれるか否かが判断のポイントになると考えられる。

したがって、家電メーカー等が家電量販店等へ製品を引き渡した時点で、将来の値引額や割戻額を合理的に考慮した後の売価を合理的に見積もることができる場合には、将来の値引額や割戻額を合理的に見積もって引当金を計上することを条件に将来の値引額や割戻額を考慮した後の金額で収益を認識できると考えられる。一方、家電メーカー等が家電量販店へ製品等を引き渡した時点で将来の値引額及び割戻額を合理的に見積もることができない場合には、それを合理的に見積もることができるまで収益を認識することはできないと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益の額を信頼性をもって測定できることを収益認識要件の1つとして求めていることから(第14項)家電メーカー等が家電量販店等へ製品等を引き渡した時点で、家電メーカー等が将来の値引額や割戻額を合理的に考慮した後の売価を信頼性をもって測定できる場合には、その時点で合理的に見積もった将来の値引額や割戻額を考慮した後の金額をもって収益を認識することになると考えられる。

一方、家電量販店等へ製品等を引き渡した時点で過去の実績等を勘案しても将来の値引額や割戻額を合理的に予測できない場合には、その時点で収益の額を信頼性をもって測定できないため、収益を認識することは適切ではなく、将来の値引額等を合理的に見積もることができるようになった時点で、すなわち、それらを考慮した売価を信頼性をもって測定できるようになった時点で収益を認識することになると考えられる。

【ケース15：納入した物品と他社の財又はサービスの提供とが一体となってはじめて買手にとって利用価値が認められる取引】

(a) 具体的事例

契約上、売手による物品(非標準品)の納入後、買手の検収をもって所有権は買手に移転し、対価が支払われることとなっているが、具体的な検収条件が契約書上明示されていない。買手は売手から提供された物品を単独では利用できず、後日、他社によって提供される物品と組み合わせて据付けが完了した時点で初めて買手にとって利用価値が認められる。売手が検収書を入手できるのは、売手の納品時点ではなく、他社によって提供される物品と組み合わせて据付けが完了した時点である。

このような取引において、売手は、検収書入手時点で収益の認識を行う実務と自社の物品を納入した時点で収益の認識を行う実務がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 売手が物品を納入したことをもって収益を認識することは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 売手が納入した物品のみで買手にとって利用価値があるのか、又は、他社から後日提供される物品と組み合わせて据付けが完了した時点で初めて買手にとって利用価値があるのか、売手が判断することが困難な場合がある。
- ・ 物品自体の納品の完了をもって、売手の履行義務が果たされたかどうかの判断に困難を伴う場合がある。

(d) 会計処理の考え方

過去の経験に照らし、売手は物品納品後に追加作業が発生することはないと見込んでいるため、売手は納品時にすべての義務を履行したと考え、物品の納入時点で収益を認識している実務がある。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、本事例のように、自社の物品だけではなく他社の提供する物品と組み合わせられて据付けが完了した後でなければ検収書を手に入れないのであれば、自社の物品の納入時点では実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」要件を満たしたと判断することは困難であり、また「対価の成立」要件も満たしていないと考えられる。したがって、他社の提供する物品と組み合わせられて据付けが完了し、「財貨の移転の完了」と「対価の成立」の2つの要件を満たすまで収益認識を遅らせることが適切と考えられる。

ただし、具体的な検収条件及び決済条件が契約書等で明示され、それらの条件に照らして売手の物品の納入時点で「財貨の移転の完了」及び「対価の成立」の2つの要件が満たされるのであれば、売手の物品の納入時点で収益を認識することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18においては、収益認識要件の1つとして、取引に関連する経済的便益の流入する可能性が高いことが求められている（第14項(d)）。したがって、他社によって提供される物品と組み合わせて据付けを完了するまで売手が対価を受領できない場合、据付けが完了するまでは経済的便益の流入する可能性が高いと判断することは、通常困難であると考えられる。

また、IAS18では、売手の追加の履行義務や返品のリスク等、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値の買手への移転の程度を評価することが必要である（第14項(a)）。買手にとっても他社の物品とともに据付けを完了するまで利用価値が認められないため、他社の物品とともに据付けを完了するまでは、売手にとってリスクの移転の不確実性が除去されていると判断することは、通常困難であ

ることから、据付けを完了するまで収益の認識を遅らせることが適切であると考えられる。

#### 【ケース16：物品の販売の実現時点】

##### (a) 具体的事例

売手は、買手の指定する場所に物品を納入する契約を締結している。売手が物品を納入した後、買手は速やかに買手の定める基準に基づき物品の検査を行い、その検査の終了をもって所有権が買手に移転する。過去の取引実績では、物品の納入後、買手による検査は速やかに終了しており、特段問題となる事項は売手へ報告されていない。

このような取引において、売手が物品の出荷の日をもって収益を認識している実務が見られる。

##### (b) 会計上の論点

- ・ 出荷の日をもって収益を認識することは適当か。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 取引基本契約書が正式に存在しない、又は存在したとしても所有権やリスクの移転時点が不明瞭である場合等に、物品の買手への移転の完了時点を判定することが困難な場合がある。
- ・ 買手への納品時点又は買手の検収時点を、売手が適時に把握することが困難な場合がある。

##### (d) 会計処理の考え方

売手が、物品が継続的に出荷されるような取引を前提として、出荷日と買手への引渡日との差がほとんどないこと及び買手にとって物品の検収作業が重要なものではないこと等を主な根拠として、簡便的に出荷日をもって収益を認識している実務がある。

我が国の実現主義の考え方に照らせば、財貨の移転は、通常、物品を買手の指定する場所に納入し、買手による検査が終了した時点と考えられることから、買手による物品の検査が終了するまでは収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を満たしていないと考えられる。また同様に「対価の成立」要件についても、買手による物品の検査が終了するまでは、通常、満たしていないと考えられる。このため、買手による物品の検査終了時点で収益を認識することが適切と考えられる。

ただし、過去の実績及び取引当事者間の合意の事実等により、買手への財貨の移転の完了の時点、買手の指定する場所に物品を納入した時点とみなすことが

できる場合には、物品の納入時点で収益を認識することが適切であると考えられる。

なお、売手の出荷の日をもって財貨が買手に移転することが取引当事者間で合意されていることが明らかでない限り、売手の出荷の日をもって収益を認識することは適切でないと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18においては、売手が物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したことを収益認識要件の1つとしている(第14項)。売手が所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手にいつ移転したかを評価するには、取引の状況を調べることが必要になり、多くの場合、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の買手への移転と同時に発生するとしている。

本事例では、売手が物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転した時点は、通常、買手による物品の検査が終了した時点と考えられることから、買手による物品の検査終了時点で収益を認識することになる。ただし、取引当事者間の合意等により、物品の納入時点で物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買手に事実上移転しているとみなすことができる場合には、物品の納入時点で収益を認識することもできると考えられる。

【ケース17：返品の可能性のある取引形態の場合（業界にかかわらず同様の取引を含む。）】

(a) 具体的事例

音楽用ソフト等の制作販売を行うレコード会社等は、音楽用ソフト等をレコード販売店等に販売するが、後日、レコード販売店等から音楽用ソフト等の返品を当初の販売価格で受け入れる慣行がある。予想される返品の額は過去の実績等から合理的に見積もることができる。

このような取引において、以下のように販売当初の時点ですべての音楽用ソフト等について売上計上するものの、将来の返品に対応する売上総利益相当額を返品調整引当金として計上している実務が多い。

- ・ 返品の可能性のある売上高 100
- ・ 予想される返品率 10%
- ・ 当該商品の利益率 20%

期末の会計処理				翌期の会計処理 <sup>1</sup>			
借方		貸方		借方		貸方	
売掛金	100	売上高	100	売上高	10	売掛金	10
返品調整引当金	2	返品調整引当金	2	返品調整引当金	2	返品調整引当金	2
繰入額	2					戻入額	2

<sup>1</sup> 翌期に予想された返品率どおりに返品された場合を想定している。

$$2 = \text{売上高}100 \times \text{返品率}10\% \times \text{利益率}20\%$$

注：商品（原価）に関する会計処理は省略している。

(b) 会計上の論点

- ・ 将来の返品の額の多寡は、収益認識の可否に直接影響を及ぼすか（返品額を合理的に見積もることができることを前提とする。）
- ・ 将来の返品額を合理的に見積もることができれば、予想される返品（売価）を売上高から控除せず、それに対する返品調整引当金（返品に対応する売上総利益相当額）を計上したうえで、販売当初時点で収益（予想される返品を含んだ額）を認識することは適切か。
- ・ 予想される返品額を控除した金額で売上高を認識すべきか、又は、予想される返品額を含む金額で売上高を認識した上で返品に係る売上総利益額を売上総利益から控除すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 将来の返品額の見積りには実務上困難を伴う場合がある。

(d) 会計処理の考え方

業種によっては法人税法が返品調整引当金の設定を認めているため、会計上も販売当初時点で予想される返品を含んだ額で収益を認識するとともに、返品調整引当金を計上している実務がある。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、継続的に販売してきた物品に関し、過去の返品実績等に基づき返品額を合理的に見積もることができる場合には、予想される返品を除き、財貨は買手へ実質的に移転しており（「財貨の移転の完了」要件を充足）かつ、予想される返品額を控除した対価を信頼性をもって測定できることから（「対価の成立」要件を充足）返品に係る引当金を計上することを条件に、販売当初時点で予想される返品額を控除した額で収益を認識することは適切と考えられる。なお、予想される返品に相当する額については、財貨が事実上買手に移転していないため、その返品に伴う損失相当額を返品調整引当金として負債計上したとしても収益を認識することはできないと考えられる（この場合の会計処理は以下の(e)と同様になる。）

一方、将来の返品額を合理的に見積もることができない場合には、買手に財貨が実質的に移転した部分を合理的に見積もることができず、対価も信頼性をもって測定できないことになる。このため、販売当初時点において返品に係る引当金の計上のいかにかわらず、収益を認識することは適切ではなく、返品額が合理的に見積り可能となる時点まで収益は認識できないと考えられる。

なお、予想される返品額の多寡は、収益認識時点の判断に直接影響を及ぼさないが、それが重要である場合には、将来の返品額を合理的に見積もることが困難

になる可能性がある。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを負っている場合には、返品に係るリスクを信頼性をもって見積もった金額で負債として認識することを条件に、販売時点で収益が認識されるとしている（第14項、第16項及び第17項）。

したがって、所有に伴うリスクの移転の程度を評価することが必要であると考えられるが、過去の実績等を勘案して将来の返品を合理的に見積もることができる場合には、将来の返品を除き、所有に伴うリスクは買手へ実質的に移転していると考えられるため、返品に係る負債を計上することを条件に、販売当初時点で将来の返品の額を控除した金額で収益を認識することが適切であると考えられる。

一方、将来の返品を合理的に見積もることができない場合には、所有に伴うリスクの移転の程度が不明確であり、販売当初時点における返品に係る負債の計上のいかににかかわらず、収益を認識することは適切ではないと考えられる。

予想される返品の程度は、我が国の会計処理の考え方と同様に、収益認識時点の判断に直接影響を及ぼさないが、それが重要である場合には、将来の返品の額を合理的に見積もることが困難になる可能性がある。

予想される返品の額は、所有に伴う重要なリスク及び経済価値が完全には買手に移転していないと合理的に見込まれる額であることから、以下のように、売価相当額を売上高から控除するとともに返品調整引当金として計上することが適切であると考えられる。

期末の会計処理				翌期の会計処理 <sup>1</sup>			
借方		貸方		借方		貸方	
売掛金	100	売上高	100	返品調整引当金	10	売掛金	10
売上高	10 <sup>2</sup>	返品調整引当金	10				

1 翌期に予想された返品率どおりに返品された場合を想定している。

2 10 = 売上高100 × 返品率10%

注：商品（原価）に関する会計処理は省略している。

【ケース18：仕向地持込渡条件の製品輸出取引】

(a) 具体的事例

輸入者の指定場所（倉庫、工場等）まで貨物を持ち込み、買主に引き渡した時点で売主の費用負担と危険負担が買主に移転する仕向地持込渡条件の下、量産製品の輸出取引を行っている。

このような取引において、製品の船積み時点で収益を認識している実務がある。

なお、この場合、販売代金の回収条件は、船積み時と検収時の分割払となっている場合が多い。

(b) 会計上の論点

- ・ 船積み時点で収益を認識することは適切か。

(c) 実務上の論点

- ・ 買主に引き渡した時点を、適時に把握することが困難な場合が想定される。

(d) 会計処理の考え方

本事例の仕向地持込渡条件の場合には、主に買主に引き渡した時点を適時に把握することが困難なことを勘案して、実務上、船積み時点で収益を認識してきたものと考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、仕向地持込渡条件の場合には、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件が満たされるのは、契約上の指定場所に製品を持ち込んだ時点であるため、船積み時点では収益を認識することは適切でないと考えられる。また、もう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」要件が満たされるのは、買手による検収時点であるため、買手による検収時点で収益を認識することが適切であると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益認識要件の1つとして、売主が物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したことが求められている（第14項(a)）。売主の費用負担と危険負担が輸出先の指定場所において物品を買手に引き渡した時点で移転する仕向地持込渡条件契約の場合、船積み時点では、通常、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買手に移転したことにはならないため、船積み時点で収益を認識することはできず、輸出先の指定場所において物品を買手に引き渡した時点で収益を認識することになると考えられる。

【ケース19：本船甲板渡条件（Free On Board、FOB）による輸出取引】

(a) 具体的事例

海外の顧客（買手）に製品を販売する取引において、輸出の取引条件として、国際商業会議所によるインコタームズに規定の本船甲板渡条件（Free On Board、FOB）を用いている。

ただし、売手の工場を出荷した時点から買手指定の納品場所までの輸送に係る保険契約は売手が締結し、保険料は売手と買手が相互に適切に負担する旨が契約上に別途明記されている。当該保険は保険証券の持参人払い式となっており、保険証券は販売した商品とともに船積みされ、本船に船積みされた時点で買手が保険証券の持参人となる（保険金の請求は買手が保険会社に対して直接行うことに

なる。) なお、過去において販売した製品が船積み以降輸送中に滅失、毀損した事実は複数回あるものの、それについて売手が買手に対して補償を行った実績はない。

このような取引について、売手は船積み時点において製品の販売に係る収益を認識している。

(b) 会計上の論点

- ・ 船積み時点で収益を認識することは適切か。

(c) 実務上の論点

- ・ 船積み時点以降の特定の時点を経済的実質の認識時点とする場合、収益認識時点の適時の把握が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

FOBによる契約では、船積み時点において在庫の保有に伴う費用及びリスクは買手に移転することとなる。したがって、本事例では、我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件が満たされる時点は、原則として船積み時点であると考えられるため、船積み時点における収益の認識は適切な会計処理と考えられる。

なお、本事例においては船積み時点以降の保険契約も売手が締結しているが、船積み時点以降の保険料の負担及び保険金の受取人は買手となっていることから、この点を鑑みても「財貨の移転の完了」要件が満たされる時点は、船積み時点であると考えることが適切である。また、船積み時点以降の滅失、毀損についても売手が補償を行った実績が過去において無いことから、実質的に船積み時点において「財貨の移転の完了」要件は満たしているものと考えられる。

ただし、本事例と異なり、以下のような場合には、個別の事実と状況を検討し、船積み時点以降においても売手が実質的にリスクを負担していると判断されるときには、「財貨の移転の完了」要件が満たされる時点を慎重に検討の上、収益の認識時点を決定する必要があるものと考えられる。

- ・ FOB以外の取引条件を用いている場合
- ・ FOBを用いていても契約上FOB条件に何らかの変更を加えている場合
- ・ 船積み時点以降の保険料の負担者や保険金の受取人が売手であるような場合
- ・ 船積み時点以降の滅失、毀損について過去補償を行ったことがあるような場合

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益認識要件の1つとして、売手が物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したことが求められている(第14項)。本事例における

物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値の買手への移転の時点の検討については、我が国における収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件が満たされる時点の考え方と何ら異なることは無いものと考えられるため、IAS18に従った場合においても我が国における会計処理と同様の会計処理がなされるものと考えられる。

#### 【ケース20：リテンション（留保金）がある場合】

##### (a) 具体的事例

据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売において、売手は機器を買手の工場に納入した後、据付けや試運転作業を実施し、買手は要求する性能の達成を確認して最終検収する契約となっている。契約書上、機器の販売代金と据付け及び試運転作業代金とは明確に区別されているが、買手は、据付け及び試運転作業が完了し、要求する性能が達成していることを確認するまで機器の販売代金の一部分の支払を留保できる契約となっている。売手は、同様の据付けや試運転作業を伴う精密機器販売の過去実績では、据付け及び試運転作業を完了した時点で、買手が要求する性能が達成されており、速やかに最終検収がなされていた場合がほとんどであった。

このような取引において、買手の最終検収を得ていないものの、据付け及び試運転作業の完了をもって、精密機器の販売並びに据付け及び試運転作業について全額収益を認識している。

##### (b) 会計上の論点

- ・ 買手の最終検収を受けていないものの、据付け及び試運転作業を完了した時点で、機器の販売代金の一部分（リテンション部分）を含めて収益を全額認識することは適切か。
- ・ 仮に適切としたならば、どのような要件を満たすべきか。
- ・ 仮に適切でないとしたならば、リテンション部分以外の機器の販売代金相当額についてのみ収益を認識することは適切か。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 売手が、買手の要求する性能を事実上達成している状態にあるのかどうか、判断することが困難な場合がある。

##### (d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、リテンション部分については、買手にとって財貨の移転又は役務の提供が行われないうちのリスクを担保することを目的としていると考えられることから、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件は、原則として、売手が据付け及び試運転作業を

完了し、買手から最終検収を得た時点で満たされるものと考えられるため、その時点で収益を認識することが適切と考えられる。

ただし、買手が要求する性能は達成されており、買手から最終検収を得られていない原因が、単に買手の事務手続きが未了である場合のように、「財貨の移転又は役務の提供の完了」と、それによる「対価の成立」の2つの要件が実質的に満たされていると判断できる場合には、機器の販売代金の一部(リテンション部分)を含めて収益を全額認識することができると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、据付け及び条件付きで出荷された製品については、一般には買手が引渡しを受け、据付け及び検収が完了した時点で収益認識されるが(第16項)、据付けの過程がその性質上単純な場合に限り、買手が引渡しを受けた時点で売手は直ちに収益を認識することができるとしている(付録第2項)。したがって、移転の完了していない財貨や役務が、不確実性のない単純な据付けや検収作業でない限り、据付け及び買手の検収作業が完了するまでは、機器の販売に係るいかなる収益も認識できないものと考えられる。

【ケース21：請求済未出荷販売】

(a) 具体的事例

買手の要請により、納期を過ぎても売手が物品を預かったり、買手の指定する保管場所に預けるような場合があるが、そのような取引の中には、物品の対価を買手に請求できる場合がある。なお、当該物品は他の物品とは区別して保管され、買手の指示があればいつでも引き渡せる状態にある。

このような取引において、請求時に収益を認識している場合と物品の実際の引渡時に収益を認識している場合とがある。

(b) 会計上の論点

- ・ 買手の要請により引渡しは遅れているものの、買手が所有権を有し、売手が請求を行っている請求済未出荷販売は、どの時点で収益を認識すべきか。
- ・ 保管期間中の保管に伴うコストの負担関係は収益の認識に影響を及ぼすか。
- ・ 輸送料の負担関係は、収益の認識に影響を及ぼすか。

(c) 実務上の論点

- ・ 買手の要請により引渡しが遅れていることを示す書面が存在しないため、判断に困難を伴う場合がある。

(d) 会計処理の考え方

買手の指示に基づき物品を預かっていることが明確であり、当該物品を買手に引き渡すことが見込まれること等を考慮して、対価の請求時に収益を認識する実務がある。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、引渡しの確実性の程度、契約の取消しの可能性、対価の回収の確実性の程度等を踏まえて収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」と「対価の成立」の2つの要件が満たされているかどうかを判断することになると考えられる。物品が未出荷であれば、通常、財貨の移転は完了していないため、売手が収益を認識できる場合とは、物品の未出荷理由が買手の経済合理的な要請に基づくものであり、実質的には実現主義の下での2つの収益認識要件を満たしていると判断できる特殊な場合に限定されると考えられる。

保管料や輸送料の負担関係については、契約内容及び契約実態を吟味することが必要であるが、例えば、保管料や輸送料を売手が負担している場合には、買手が負担している場合に比べて、財貨が買手へ実質的に移転していると客観性をもって判断することは困難であると考えられる。

#### (e) IAS18に照らした考察

IAS18では、物品が未出荷であるにもかかわらず、収益を認識できる状況は限定的であると考えられるが、物品の販売に係る収益認識要件（第14項）に加え、買手の要請により引渡しは遅れているが、買手が所有権を有し、請求を受け入れていることを前提として、以下の から を満たしている場合に限り、収益を認識することができる（付録第1項）。

引渡しが行われる可能性が高いこと

販売を認識した時点で物品が手許にあり、他と区別され、かつ、買手にいつでも引き渡せる状態にあること

買手が引渡し延期の指示を明確に認めていること

通常の支払条件が適用されること

また、対象となる物品を引渡し期限までに取得又は製造するという意図があるだけでは、収益は認識されないことに留意する必要があるとしている。

IAS18においては、保管料や運送料の負担関係の取決めが収益の認識に及ぼす影響について触れられていないが、当該負担関係の内容によっては、上記 から を満たしているかどうかの判断に際して疑義が生じることもあるため、契約内容及び契約実態を吟味することが必要と考えられる。

#### 【ケース22：条件付きで出荷された物品 - 据付け及び検収】

##### (a) 具体的事例

売手が買手に製品を納入し、納入後、売手による据付作業が行われる。契約上の引渡条件は据付渡しとされているが、据付業務は実質的に配線作業だけであり、

売手にとって簡易的な業務である。買手による検収後、売手は対価を受領する契約となっている。

このような取引において、売手が製品を納品した時点で収益を認識している場合と、据付業務及び検収が完了した時点で収益を認識している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 売手が納品した時点で収益を認識すべきか、又は、据付け及び検収が完了した時点で収益を認識すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 例えば買手自身でも据付業務が実施可能であれば、据付業務の重要性は低く、簡易的と考えられるが、買手が考える据付業務の重要性を、売手が判断することは困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、据付業務が単純で確実に短期間で履行されると見込まれる場合のように、納品時点で収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」及び「対価の成立」の2つの要件を実質的に満たしていると判断されるときは、売手が納品した時点で、収益を認識することが可能な場合があると考えられる。

しかし、据付業務が単純ではない場合や据付業務の完了に不確実性が認められる場合には、通常、売手にとって「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件を満たしていると判断することは困難であるため、据付業務及び買手による検収の完了時点まで収益の認識を遅らせることになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、所有に伴う重要なリスク及び経済価値が移転していること及び継続的な関与を有していないことがそれぞれ収益認識要件の1つとされており（第14項）また、据付け及び検収に係る条件付きで出荷された製品の収益認識について、通常、買手が引渡しを受け、据付け及び検収が完了した時に認識されるとしている（第16項）。しかし、据付けの過程がその性質上単純な場合、例えば、工場で検査済みのテレビ受像機の据付けで、梱包を開いて電源とアンテナを接続するだけでよいような場合限り、買手が引渡しを受けた時点で直ちに収益が認識されるとしている（付録第2項）。したがって、据付けの過程の複雑性を検証することになるが、本事例のように据付けの過程が性質上単純と認められるのであれば、買手が引渡しを受けた時点で収益が認識されることが考えられる。

【ケース23：条件付きで出荷された物品 - 据付け及び検収】

(a) 具体的事例

検査装置を販売する取引において、売手は検査装置の設置及び買手の要求する精度や動作環境の達成義務を負っている。買手による検収は要求水準の達成時であり、検収後、売手は対価を受領する契約となっている。買手は検査装置の設置後直ちに使用を開始しているが、買手の要求する精度や動作環境を達成するには一定の時間を要し、その間売手による追加作業が行われる。

このような取引において、売手は、買手が検査装置を使用している事実に着目し、検査装置の設置時点で今後要すると見込まれる追加作業費用を負債計上した上で収益を認識している場合と、買手の要求する精度や動作環境が満たされる買手の検収時点まで収益の認識を遅らせる場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 買手が検査装置を使用していることを理由に、売手は、検査装置の設置時点で収益を認識することは適切か。

(c) 実務上の論点

- ・ 買手の要求する精度や動作環境の条件を設置後直ちに満たし買手が速やかに検収するのか、また、条件の達成や検収にどの程度時間が必要なのかについて、売手が判断することは困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

検査装置の設置時点で収益を認識している実務は、機械装置は買手に納入され、買手の使用に供されており、検収に至るまでの不確実性が低いという判断をしているためと考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、本事例では、検査装置の設置時点では、買手の要求する精度や動作環境を満たしておらず、売手は買手の要求水準を満たす履行義務をなお負っているため、通常、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件を満たしていないと考えられる。また、検査装置の設置時点では、買手の検収を受けていないため、もう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」要件も満たしていないと考えられる。したがって、検査装置の設置時点で収益を認識することは適切でなく、買手の検収時点まで収益の認識を遅らせることが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18において、所有に伴う重要なリスク及び経済価値が移転していること及び継続的な関与を有していないことがそれぞれ収益認識要件の1つとされており（第14項）、また、据付け及び検収に係る条件付きで出荷された製品の収益認識に

ついて、据付けの過程がその性質上単純な場合を除き、買手が引渡しを受け、据付け及び検収が完了した時に認識されるとしている（第16項及び付録第2項）。

本事例では、検査装置の設置時点では買手の要求する精度や動作環境を満たしていないことから、検査装置の設置時点では、所有に伴う重要なリスク及び経済価値は買手に移転していないと考えられる。したがって、精度や動作環境を満たし、買手により検査装置の検収作業が完了したときに収益を認識することが適切であると考えられる。

#### 【ケース24：委託販売に類似した取引】

##### (a) 具体的事例

化粧品会社等は百貨店等と取引基本契約を締結している場合がある。その取引基本契約によれば、百貨店等が化粧品会社等から商品を仕入れたとみなす時点は、化粧品会社等が商品を百貨店等に納入した時点ではなく、百貨店等がその商品を実際に顧客（一般消費者）に販売した時点とされている。

このような取引において、化粧品会社等は、取引基本契約に従い、百貨店等が商品を一般消費者に実際に販売した時点で収益を認識している。

##### (b) 会計上の論点

- ・ このような取引基本契約の場合、化粧品会社等は商品を百貨店等に引き渡したときに収益を認識すべきか、又は百貨店等が一般消費者へ商品を販売したときに収益を認識すべきか。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 化粧品会社等は、百貨店等が一般消費者へ商品を販売したときに収益を認識すべきであるとした場合、化粧品会社等は百貨店等から一般消費者への確定した売上報告データを適時に入手できない可能性がある。

##### (d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、本事例のような取引基本契約が締結されている場合には、化粧品会社等は百貨店等に対して商品を納入しているが、商品の所有権は百貨店等に移転していないため、化粧品会社等は在庫リスクから解放されていないと考えられる。化粧品会社等にとって収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件が満たされる時点は、百貨店等が一般消費者へ実際に商品を販売した時点と考えられることから、百貨店等が一般消費者へ実際に商品を販売した時点で化粧品会社等は収益を認識することが適切と考えられる。

このような考え方は、化粧品会社等を委託者、百貨店等を受託者とみなす委託販売の考え方と類似している。委託販売については、我が国では、企業会計原則

注解【注6】において、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とすると定めていることから、本事例では、百貨店等が商品を一般消費者に販売したときをもって、化粧品会社等は収益を認識することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

買手である百貨店等が在庫リスクを負っていない場合には、百貨店等が果たすべき機能と役割を考慮すると、一般消費者へ商品を販売する代理人としての機能と役割を担っていると考えられる。

IAS18では、買手が実質的に代理人として行動している場合には、その販売は委託販売として取り扱われるとしている（第14項、第16項及び付録第6項）。委託販売では、委託者（売手）は、受託者（買手）が第三者にその物品を販売したときに収益が認識されることから、百貨店等が一般消費者に商品を販売したときに化粧品会社等は収益を認識することが適切であると考えられる。

【ケース25：委託販売に類似した取引】

(a) 具体的事例

売手は物品を輸入し、複数の特約店・代理店等に販売している。特約店・代理店等は、第三者に当該物品を販売するまでは売手に対して当該物品の仕入債務の支払義務を有しない場合がある。また、特約店・代理店等が物品を一定期間第三者に売却できない場合は、特約店・代理店等の意思により売手に対して返品することも、特約店・代理店等自らが買い取ることもできる場合がある。

このような取引において、売手は、特約店・代理店等が物品を第三者へ販売した時点で収益を認識している。

(b) 会計上の論点

- ・ 売手は、物品を特約店・代理店等に当初引き渡した時点で収益を認識すべきか、又は特約店・代理店等が第三者に当該物品を販売した時点で収益を認識すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 特約店・代理店等が第三者へ販売した時点を適時に把握することが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、本事例では、売手が物品を特約店・代理店等に当初引き渡した時点では、実質的には、売手は物品の販売を特約店・代理店等に委託したに過ぎず、売手は在庫リスクを引き続き負っていると考えられ

ることから、その時点では収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を満たしたとは認められないと考えられる。また、もう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」要件は、特約店・代理店等が第三者へ物品を販売した時点又は一定期間終了後、特約店・代理店等が買取りの意思を明示した時点になってはじめて満たすことになると考えられる。

このような考え方は、売手を委託者、特約店・代理店等を受託者とした委託販売の考え方と類似している。企業会計原則注解【注6】において、委託販売は受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とすると定めていることから、本事例では、特約店・代理店等が第三者へ物品を販売した時点、又は一定期間終了後、特約店・代理店等が買取りの意思を明示した時点で収益を認識することが適切である。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、卸売業者、ディーラー又は再販業者といった中間業者への販売から生ずる収益について、一般的に所有に伴うリスク及び経済価値が移転した時に認識されるが、買手が実質的に代理人として行動している場合には、その販売は委託販売として取り扱われるとしている（第14項、第16項及び付録第6項）。

本事例では、売手が物品を特約店・代理店等へ当初引き渡した時点では、在庫リスクが特約店・代理店等へ移転しておらず、したがって所有に伴うリスク及び経済価値は特約店・代理店等へ移転していないと判断されることから、収益を認識することは適切ではないと考えられる。特約店・代理店等が第三者へ物品を販売した時点又は一定期間終了後、特約店・代理店等が買取りの意思を明示した時点で収益を認識することが適切であると考えられる。

【ケース26：クーリングオフが適用される販売】

(a) 具体的事例

一般消費者向け訪問及び通信販売等において、法律上クーリングオフが適用される場合がある。

このような取引において、売手は、商品の当初納入時点で収益を認識し返品されたときに収益を取り消している場合、商品の当初納入時点又は決算時点で合理的に見積もった将来の返品に係る負債を計上し収益を認識している場合、買手による商品購入の意思表示がなされた時点及び設定されたクーリングオフ期間が経過した時点で収益を認識している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 商品の当初納入時点で収益を認識し、返品されたときに収益を取り消すことは適切か。

- ・商品の当初納入時点で、合理的に見積もった将来の返品に係る負債を計上することを条件に収益を認識することは適切か。

(c) 実務上の論点

- ・買手による購入の意思表示の時点に適時に把握することに実務上困難を伴う場合がある。

(d) 会計処理の考え方

クーリングオフが適用される取引は、返品権付販売の場合と異なり、買手による購入意思が示されるか、クーリングオフ期間が終了するまでは、法律上、売買契約の成立が認められないと考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、商品の当初納入時点では、収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」及び「対価の成立」の要件のいずれも満たさないと考えられる。したがって、買手による購入意思が示された時点又はクーリングオフ期間が終了する時点のいずれか早い時点で、収益を認識することが適切と考えられる。また、買手による購入意思が示された後、クーリングオフ期間内に契約が解除され、一定の返品率が見込まれる場合には、別途、返品に係る引当金の計上の可否を検討する必要があると考えられる。

なお、クーリングオフが適用される取引について、将来の返品の金額を合理的に見積もり、返品に係る引当金を計上したとしても、商品の当初納入時点で収益を認識することは上記のとおり適切ではないと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、売手が所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを負っている場合には、返品に係るリスクを負債として信頼性をもって認識することを条件に、販売時点で収益が認識されるとしている（第17項）。

そのため、所有に伴うリスクの移転の程度を評価することが必要であると考えられるが、クーリングオフが適用される場合には、買手が購入の意思表示を示すか、クーリングオフ期間が終了するまでは、法律上、売買契約の成立が認められないため、商品の所有に伴ういかなるリスクも売手から買手に移転してないと考えられる。したがって、クーリングオフが適用される取引について、所有に伴う重要なリスク及び経済価値が売手から買手に移転するのは、買手が購入意思を示すか、クーリングオフ期間が終了する時点のいずれか早い時点であると考えられるため、その時点まで収益の認識を遅らせることが適切であると考えられる。

【ケース27：支払完了時引渡販売】

(a) 具体的事例

高級なアンティーク家具等の販売において、売手は買手との間で、買手が購入

代金の全額について分割支払が完了した時点で、買手に商品を引き渡す契約となっている。売手は代金のすべてを受領した時点で、対象商品を他の商品と区分して保管している。

このような取引において、売手は代金のすべてを受領し商品を引き渡した時点で収益を認識している。

(b) 会計上の論点

- ・ 売手は商品の引渡前であっても、一定の条件を満たすことを条件に収益を認識することは適切か。
- ・ もし適切とした場合、どのような条件を満たすべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 販売代金の全額を受領し、かつ、未出荷の場合に、請求済未出荷販売との区別をどのように判定すべきか。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、仮に販売代金のほとんどを受領しているため、収益認識要件の1つと解される「対価の成立」要件を事実上満たしているとしても、厳密にいえば商品が買手に引き渡されていない限り、もう1つの収益認識要件と解される「財貨の移転の完了」要件を満たしたことはならないため、本事例では、「財貨の移転の完了」要件を満たすこととなる、買手への商品の引渡時点で収益を認識することが適切であると考えられる。

ただし、過去の同様の取引実績等を勘案すると、販売代金のほとんどが受領済であり、残りの販売代金が近い将来、回収される可能性が高く（「対価の成立」要件が事実上満たされている）かつ、対象商品が他の商品と区分して手許に保管されているため、買手にいつでも引き渡せる状況にある（「財貨の移転の完了」要件が事実上満たされている）場合には、その時点で収益を認識することも認められると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、支払完了時引渡販売から生ずる収益は、原則として分割払の最終支払を買手が払い、物品が引き渡された時に認識されるが、経験に照らして、販売のほとんどが完結していると思込まれる場合には、相当程度の額の前受金を受領し、当該物品が手許にあり、他と区別され、かつ、買手にいつでも引き渡せることを条件として、収益を認識することができるとしている（付録第3項）。

## 【ケース28：直送取引】

### (a) 具体的事例

企業は、得意先からの注文に基づき、継続的に一般消費財等の量産品をメーカーである仕入先から得意先へ直送する取引を担っている。

このような取引において、収益認識の時点について、仕入先の出荷日で収益を認識している場合と、得意先への引渡日で収益を認識している場合がある。

なお、収益の表示方法（総額表示又は純額表示）については、契約上の売買当事者になっているか否かにかかわらず、通常負うべき様々なリスクを負担しているか否かの判断に基づいて適切に判断されているものとする。

### (b) 会計上の論点

- ・ 直送取引において、収益の認識をどの時点で行うべきか。

### (c) 実務上の論点

- ・ 得意先への引渡時点の情報が適時に入手できない場合がある。

### (d) 会計処理の考え方

実務上、仕入先の出荷日で収益を認識している理由としては、得意先への引渡し情報を適時に入手することが困難であるが、仕入先の出荷情報は客観的に担保できると判断されてきたためと考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、直送取引の場合にも、企業自らが商品を出荷する場合と同様、得意先に商品が引き渡された時点で収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を満たすと考えられ、また、直送という取次ぎ業務の「役務の提供の完了」要件が満たされる時点も得意先への商品の引渡時点であると考えられる。このため、収益は、得意先への商品の引渡時点で認識することが適切と考えられる。

なお、通常は、仕入先の出荷の日をもって財貨が得意先に移転し、取次ぎ業務が完了することはないため、仕入先の出荷の日をもって収益を認識することは適切でないと考えられる。

### (e) IAS18に照らした考察

IAS18では、直送取引における収益認識について、第三者から顧客に直接配送される場合には、収益は、買手に物品が引き渡された時に認識されるとしている（付録第4項）。したがって、本事例の場合には、得意先に物品が引き渡されるまでは、収益は認識できないと考えられる。

## 【ケース29：買戻条件付販売契約】

### (a) 具体的事例

メーカー等が外注先に対して材料等を有償支給する場合がある。なお、有償支給先は、有償支給材料等に関する価格変動リスクを実質的に負っていない。

このような取引について、有償支給元では、有償支給時に収益を認識していない処理が一般的である。

一方、外注先（有償支給先）においては、加工代相当額のみを純額で収益として表示している場合と、有償支給元からの仕入高と有償支給元への売上高をそれぞれ総額で表示している場合がある。

### (b) 会計上の論点

- ・ 有償支給元において、有償支給取引に関し収益を認識することは適切か。
- ・ 有償支給先における収益の表示方法は、取引金額の総額と純額のいずれが適切か。

### (c) 実務上の論点

- ・ 有償支給材料等の一部滅失・毀損等によって生じる差額負担の多寡によって会計処理が異なることは適当か。

### (d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、有償支給元においては、有償支給材料等を有償支給先に引き渡したとしても、その支給時において買戻しを予定している限り、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を実質的に満たしておらず、収益は認識できないと考えられる。

一方、有償支給先においても、有償支給材料等のほぼ全量を加工後に売り戻すことが予定されており、また、有償支給材料等の価格変動リスクを負っていない場合には、ソフトウェア取引実務対応報告の考え方を参考にすれば、リスクの負担の観点から加工代相当額のみを純額で収益として表示することになると解される。

### (e) IAS18に照らした考察

IAS18では、持分の増加をもたらす経済的便益の総流入のみが収益として認識されることになる（第8項）。また、買戻条件付販売契約における収益認識については、契約の条件を分析し、売手が実質的に所有に伴うリスク及び経済価値を買手に移転しているかどうかを確かめる必要があるとした上で、たとえ法律上の所有権が移転していても、所有に伴うリスク及び経済価値を売手が保持している場合には、その取引は資金調達であり、収益は生じないとしている（第14項、第16項及び付録第5項）。さらに、物品を販売し、同時に、その物品を後日買い戻す契約

では、当初の販売取引と買戻契約を一体の取引として取り扱うこととしている(第13項)。

したがって、有償支給元においては、買戻しが予定されており、所有に伴うリスク及び経済価値を有償支給先に実質的に移転しているとは認められないこと、また、外注先への有償支給を別個の販売取引として扱うべきではないことから、収益を認識することはできないと考えられる。

一方、有償支給先においても、有償支給材料等のほぼ全量を加工後に有償支給元に売り戻すことが予定されており、有償支給材料等の価格変動リスク等在庫保有に伴うリスクを事実上負っていないため、リスクの負担の観点から加工代相当額のみを純額で収益として表示することになると考えられる。

#### 【ケース30：買戻条件付販売契約】

##### (a) 具体的事例

売手は売買基本契約に基づき買手に機器を販売している。当該売買基本契約では、予め定められた一定期間経過後の特定時点において、買手は売手に対して、一定金額で機器を売り戻す権利が付与されている。

このような取引について、買手への販売当初時点で収益を一括して認識している場合と機器の引渡しから買い戻すまでの一定期間のオペレーティング・リース取引と判断し、その期間にわたって当初販売価格と買戻価格との差額を収益として認識している場合がある。

##### (b) 会計上の論点

- ・ 買手への販売当初時点で、収益を一括して認識することは適当か。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 一定期間経過した後に買手が売り戻し権を行使するかどうかを予想することが困難なため、売手が機器を買い戻す可能性を評価することは困難である。

##### (d) 会計処理の考え方

買手への販売当初時点で収益を一括認識している実務は、一定期間経過後に買手が売り戻す可能性が高くないこと等を主な根拠としていると考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、販売当初時点で収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を満たしているか、すなわち、売手による継続的関与や追加の履行義務がないかどうか判断のポイントになると考えられる。したがって、機器の買戻しの可能性、販売対価決済条件、売価と仕入価額の関係、買手による売り戻し権行使可能時点までの在庫リスクの負担関係等を総合的に勘案して、収益認識の適否を判定すべきである。

本事例においては、売手が一定期間経過後の特定時点において、一定金額での買戻しの保証をしていることから、継続的な関与が認められるため、販売当初時点で財貨が買手に実質的に移転していると判断することは通常は困難である。

したがって、機器を販売後、一定期間経過時点までは、会計上は機器を資産として計上する一方、当初の販売価格と一定期間経過後の買戻価格との差額は、リース期間に係る役務提供の対価と同様の性格を有するものと認められることから、販売時点から一定期間経過時までの期間にわたり収益を認識することが適切と考えられる。

一定期間経過後において買手が売り戻す権利を行使した場合には、売手は買い戻すことになるため、その後収益は認識されない。一方、買手が売り戻す権利を行使しなかった場合は、売手は継続的関与から解放され、追加の履行義務も認められないことから、当初の販売価格から一定期間経過時点まで認識された収益を控除した残額を、収益として一括認識することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

買戻条件付販売契約における収益認識について、IAS18では、契約の条件を分析し、売手が所有に伴うリスク及び経済価値を買手に実質的に移転しているかどうかを確かめる必要があるとし、たとえ法律上の所有権が移転していても、所有に伴うリスク及び経済価値を売手が保持している場合には、その取引は資金調達であり、収益は生じないとしている（第14項、第15項及び第16項）。

IAS18に照らして考えると、売手が所有に伴うリスク及び経済価値を買手に実質的に移転しているかどうかに基づき判断されるため、取引実態に応じて、個々に判断することになると考えられるが、本事例では、売手が同一の物品を後日買い戻すことに同意しているとみなせることから、売手が物品の所有に伴うリスク及び経済価値を買手に実質的に移転していないため、買手への販売当初時点で収益を一括して認識することは適当ではないと考えられる。

【ケース31：出版物及びそれに類似するものの購読契約等】

(a) 具体的事例

通常号と増大号から構成されている定期購読契約について、増大号は通常号よりも多額に原価が発生するため、増大号の販売価値は通常号よりも高いと考えられる。しかし、定期購読契約における年間購読料は増大号についても通常号と同一の単価を基礎に算定している。

このような取引において、売手は通常号と増大号との販売価値の差異にかかわらず、定期購読契約期間にわたり定額で収益を認識している。

(b) 会計上の論点

- ・ 定期購読契約について、通常号及び増大号のそれぞれの販売価値の差異にかかわらず、定額で収益を認識することは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 通常号及び増大号のそれぞれの販売価値を基礎として収益を認識するとした場合に、通常号及び増大号の販売価値を測定するのは、困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」と、もう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」の2つの要件が求められると考えられるため、その収益の額は、契約等により買手と合意した額に基づき認識されることが考えられる。したがって、定期購読契約期間において、増大号についても通常号と同一の単価として対価を受領することが、契約上買手と合意されていることを根拠として、定額で収益を認識することは必ずしも妨げられていないと考えられる。

ただし、定期購読契約期間中の増大号及び通常号の販売価値をそれぞれ合理的に測定できる場合には、各号の相対的な販売価値に基づき、収益を測定することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、出版物及びそれに類似するものの購読契約等において、対象出版物が期間ごとにほぼ同等の価値をもつならば、収益は、それらが送付される期間にわたり定額法により認識されたとしている。一方、対象出版物の価値が期間により変動するときは、収益は、契約に含まれるすべての対象出版物の見積販売価値合計に対する送付済みの出版物の販売価値を基礎として認識されたとしている（付録第7項）。

増大号及び通常号の価値を算定し、増大号及び通常号の価値がほぼ同等と認められれば定額法で収益を認識し、増大号と通常号との価値に差異が認められれば、契約に含まれるすべての対象出版物の見積販売価値合計に対する増大号及び通常号それぞれの販売価値を基礎として収益は認識されることになると考えられる。

【ケース32：出版物及びそれに類似するものの購読契約等】

(a) 具体的事例

出版業を営む売手は、各号が同等の価値を有すると判断される雑誌の定期購読契約において値引きをすることがある。また、類似の取引として、読者の獲得のため、定期購読契約を締結することで初回のみ無料とする場合もある。

このような取引において、当該値引きを定期購読の申込時に販売費及び一般管

理費として一括費用処理している場合と、定期購読期間にわたって売上高から控除している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 当該値引きを、販売促進と類似の活動ととらえ、販売費及び一般管理費として一括費用処理すべきか、又は実質的な値引きととらえて売上高から控除して、一括又は購読期間で認識すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 定期購読契約における値引きの性格の解釈に困難を伴う可能性がある。

(d) 会計処理の考え方

定期購読の申込み時に販売費及び一般管理費として一括費用処理する実務は、売手による値引きの本質を、企業が販売促進活動の一環として読者獲得のために費消したサービスの対価に類似した性格と解釈しているためと考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」と、もう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」の2つの要件が求められていると考えられるため、その収益の額は、契約等により買手と合意した額に基づき認識されることが考えられる。定期購読で生ずる値引きは定期購読の契約時に合意されていたことを考えると、売上高から控除して表示することが適切であると考えられる。

また、売上高からの控除方法については、売手にとって提供する物品の価値が期間を通して均一であることを考慮すると、値引額を定期購読期間にわたり均等に配分することが適切と考えられる。

なお、初回のみ無料とした場合であっても、考え方は同様と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益は、受領した又は受領可能な対価の公正価値（企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮後）により測定しなければならないとされている（第9項及び第10項）。このため、定期購読契約申し込み時における値引きは売上高から控除することが適切と考えられる。

また売上高からの控除として認識すべき時期に関して、IAS18では、出版物及びそれに類似するものの購読契約等において、対象出版物が期間ごとにほぼ同等の価値をもつならば、収益は、それらが送付される期間にわたり定額法により認識されるとし、対象出版物の価値が期間により変動するときは、収益は、契約に含まれるすべての対象出版物の見積販売価値合計に対する送付済みの出版物の販売価値を基礎として認識されるとしている（付録第7項）。定期購読において、当該雑誌が期間ごとに同等の価値をもつという前提においては、収益はそれらが送付

される期間にわたり定額法により認識すべきことから、値引額を定期購読期間にわたり、均等に按分することで、売上高から控除する会計処理を行うことが適切であると考えられる。

なお、初回のみ無料とした場合であっても、考え方は同様と考えられる。

#### 【ケース33：出版物及びそれに類似するものの購読契約等】

##### (a) 具体的事例

放送局等は、テレビコマーシャルの放映という役務を提供し、広告代理店から放映の対価を受領している。1回当たりのテレビコマーシャルの価値は同等と考えられているが、広告代理店との契約において、放映回数は契約期間を通じて均等ではない。放送局等は、契約に基づき月次でテレビコマーシャルの放映回数を基礎とした放映確認書を広告代理店に送付し、広告代理店はこれを確認している。

このような取引において、放送局等はテレビコマーシャルの放映回数に応じて、収益を認識している。

##### (b) 会計上の論点

- ・ テレビコマーシャルに係る収益は、放映回数に応じて、収益を認識することが適当か、又は放映の契約期間にわたり、収益を定額で認識することが適当か。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 放映確認書を決算手続中に適時に入手することが困難な場合がある。

##### (d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」と、もう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」の2つの要件が求められていると考えられるため、その収益の額は、契約等により買手と合意した額に基づき認識されることが考えられる。

本事例では、放映回数に応じて対価を受領することが合意されているため、収益は、放映回数に基づき認識することが適切と考えられる。

##### (e) IAS18に照らした考察

IAS18では、出版物及びそれに類似するものの購読契約等において、対象出版物が期間ごとにほぼ同等の価値をもつならば、収益は、それらが送付される期間にわたり定額法により認識されるとしている。一方、対象出版物の価値が期間により変動するときは、収益は、契約に含まれるすべての対象出版物の見積販売価値合計に対する送付済みの出版物の販売価値を基礎として認識されるとしている（付録第7項）。

本事例のテレビコマーシャルの価値と契約期間の関係を考えると、放映回数が契約期間を通じて均等でないため、すべての放映の見積販売価値合計に対する放映済みの販売価値を基礎として認識されることになる。したがって、放映回数に応じて、収益を認識することが適当であると考えられる。

## (2) 不動産の販売

### 【ケース34：条件付売買（所有権移転後引渡未了）】

#### (a) 具体的事例

不動産売買契約に従い、代金の決済と引換えに不動産の所有権は第三者に移転させるものの、その後一定期間は売手が継続的に利用したり、土壌の改善等を行った後に不動産を引き渡すように売却後も売手が一定のリスクを負っていたり便益を享受する事例が見られる。

このような取引において、不動産の引渡しは完了していないものの売手において売却処理を行っている場合と、不動産の引渡しが行われるまでは売却処理を行っていない場合とがある。

#### (b) 会計上の論点

- ・ 売買代金の決済がなされ、不動産の所有権も移転すれば、不動産の引渡しは完了していなくても収益を認識すべきか。
- ・ 売却後も一定のリスクや義務を負っている場合の会計処理はどのようにすべきか、そのリスクや義務の重要性によって判断は変わり得るか。
- ・ 売却後も一定期間当該不動産を利用して便益を享受し得る場合については、どのように考えるべきか。

#### (c) 実務上の論点

- ・ 引渡しが遅れる理由は様々であり、その理由によって会計処理が影響を受けるとした場合、判断が困難となる場合がある。

#### (d) 会計処理の考え方

現行実務においては、不動産の引渡しが完了していなくても、代金の全額を収受しており、所有権の移転登記も完了している場合には、収益を認識している場合があると考えられる（法人税法基本通達2-1-1）。

しかし、我が国の実現主義の考え方に照らすと、代金が決済され、所有権の移転登記が完了している場合であっても、不動産の引渡しが行われておらず、買手が利用できる状況になっていなければ、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件は満たしていないと考えられる。

したがって、引渡しが遅れる理由のいかんにかかわらず、その引渡しがなされるまでは収益は認識しないことが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18第14項(b)では、物品の販売からの収益は、「販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も有効な支配も企業が保持していないこと」を達成したときに認識しなければならないとされている。

同項に照らして考えた場合、不動産の引渡しがなされておらず、買手が自由に利用できない状況にあるということは、売手が引き続き所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与や有効な支配を保持していると考えられるため、引渡しがなされるまで収益の認識を遅らせることが適切と考えられる。

【ケース35：特定の目的で一体利用することを予定している土地の部分売却】

(a) 具体的事例

不動産業を営む企業が、特定の目的（例えばビルの建設）で一体利用することを予定している保有土地の一部又は持分割合を他社に売却するものの、残りの土地又は持分割合の保有は継続するような場合がある。

このような取引において、当初の土地又は持分割合の売却時に収益を認識している場合と、残りの土地又は持分割合の売却まで収益の認識を繰り延べている場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 特定の目的で一体利用することを予定している保有土地の一部又は持分割合を他社に売却するものの、残りの土地又は持分割合の保有は継続するような場合、当初の土地又は持分割合の売却時に収益を認識すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 土地がそれぞれの区画に分筆されており、独立して利用可能であって、その売却価額も時価に基づいて合理的に区分されている場合には、どのように考えるべきか。

(d) 会計処理の考え方

現行実務においては、特定の目的で一体利用することを予定している土地であったとしても、保有土地の一部又は持分割合を他社に売却した時点で、代金の全額を収受しており、所有権の移転登記も完了している場合には、収益を認識している場合があると考えられる（法人税法基本通達2-1-1）。

しかし、特定の目的で一体利用することを予定している保有土地の一部又は持

分割合を他社に売却するものの、残りの土地又は持分割合の保有は継続するような場合は、当初の土地又は持分割合の売却取引と残りの土地又は持分割合の売却取引は取引の実質を反映すべく一体の取引として取り扱うことが適切と考えられるため、それぞれを区分して会計処理できず、残りの土地又は持分割合の売却まで収益は認識できないものと考えられる。

ただし、特定の目的で一体利用することを予定している土地ではなく、土地がそれぞれの区画に分筆されていて独立して利用可能であって、その売却価額も時価に基づいて合理的に区分されている場合には、保有土地の一部売却時に収益の認識が認められるものと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18第13項では、「その経済的な効果が一連の取引として考えないと理解できないような複数の取引が行われるとき、その複数の取引を一体として認識要件を適用する。」ものとされている。

同項に照らして考えた場合、特定の目的で一体利用することを予定している保有土地の一部又は持分割合の売却取引と、残りの土地又は持分割合の売却取引は、取引の実質を反映すべく一体として認識要件を適用すべきと考えられるため、残りの土地又は持分割合の全部売却まで収益は認識できないものと考えられる。

なお、上記(d)ただし書きのようなケースは、それぞれの取引に認識要件を適用することになると考えられるため、保有土地の一部又は持分割合の売却時に収益の認識が認められるものと考えられる。

【ケース36：継続的関与のある場合      セール・アンド・リースバック】

(a) 具体的事例

ビルや工場等の売却時に売却益が計上され、その後のセール・アンド・リースバック取引がファイナンス・リース取引に該当する場合がある。

このような取引において、売却先が特別目的会社（以下「SPC」という。）であるか否かで適用される会計基準が異なるため、同一事象に対して異なる会計処理が行われている。

(b) 会計上の論点

- ・ 売却先の事業体によって、会計処理が異なることは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 売却先の事業体によって適用される会計基準が異なるため、同一事象に対して異なる会計処理が行われることとなり、投資家の判断を誤らせるおそれがある。

(d) 会計処理の考え方

現行の会計基準では、以下のように、売却先の事業体によって、収益の認識時点が異なることになる。

セール・アンド・リースバック取引がファイナンス・リース取引に該当し、売却先がSPCの場合には、譲渡不動産のリスクと経済価値のほとんどすべてが譲渡人（売手・借手）から譲受人（買手・貸手）であるSPCを通じて他の者に移転しているとは認められないため、売却の認識（収益の認識）は認められず、譲渡人は不動産の譲渡取引を金融取引として会計処理することになる（会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」第5項、第11項）。

一方、セール・アンド・リースバック取引がファイナンス・リース取引に該当する場合であっても、売却先がSPCでない場合には、売却の認識（収益の認識）は認められる。ただし、売却益を長期前受収益等として繰り延べ処理し、リース資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費から控除して損益に計上することになる（企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第49項）。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18第14項(a)では、物品の販売からの収益は、「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと」を達成したときに認識しなければならないとされている。

同項に照らして考えた場合、セール・アンド・リースバック取引がファイナンス・リース取引に該当するときには、重要なリスクと経済価値が買手に移転していないと考えられるため、収益は認識できないと考えられる。

ただし、IAS17では、セール・アンド・リースバック取引がファイナンス・リース取引に該当する場合で、売却代金が帳簿価額を超えるときには、売手である借手はその超過額を繰り延べた上で、リース期間にわたって配分しなければならないと明記されているため（第59項）この取扱いが優先されるものと考えられる。

なお、このような取扱いは、売却先の事業体によって異なるものではないと考えられる。

【ケース37：継続的関与のある場合 請負及び一括借上又は賃料保証】

(a) 具体的事例

不動産業を営む企業が、地主等からアパート・マンション等の建設を請け負うとともに、完成した物件を一括借上又は一定期間の賃料を保証するような場合がある。

このような取引において、一括借上又は一定期間の賃料保証がファイナンス・リース取引に該当する場合に、請負収益を物件引渡時に一時に認識している場合と、請負収益は物件引渡時に一時に認識するものの、その請負利益は一括借上期間又は賃料保証期間にわたって繰り延べている場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 建設請負契約と一括借上又は一定期間の賃料保証を別取引ととらえるべきか、一体の取引ととらえるべきか。
- ・ 一括借上又は一定期間の賃料保証がファイナンス・リース取引に該当する場合に、セール・アンド・リースバック取引に係る会計処理に準じて、請負利益を繰り延べるべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 賃料が一定期間ごとに見直される場合や実質的な賃借期間が判然としない場合には、ファイナンス・リース取引か否かの判定が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

現行実務においては、建設請負と一括借上又は一定期間の賃料保証とが別々の契約として締結されていることが多いため、両者を別々の取引としてとらえ、建設請負収益については、工事完成基準又は工事進行基準によって認識されていることが少なくないと考えられる。

しかし、建設請負と一括借上又は一定期間の賃料保証は実質的には一体の取引として受注していることが多いと考えられるため、そのような場合には、両者を一体の取引とみてセール・アンド・リースバック取引に準じて会計処理を行うのが適切と考えられる。したがって、セール・アンド・リースバック取引が、ファイナンス・リース取引に該当する場合には、請負収益は物件引渡時に計上するものの、請負利益については繰り延べた上で、リースバック期間にわたって認識することになると考えられる。

ファイナンス・リース取引の判定に当たって、賃料の見直し規定や実質的な賃借期間の判断は、将来の経営計画や過去の実績等を踏まえて、合理的と認められる水準や期間を見積もった上で判断することになると考えられる（参考：監査・保証実務委員会「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのQ & A」Q13、Q15）。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18第14項(a)では、物品の販売からの収益は、「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと」を達成したときに認識しなければならないとされている。

同項に照らして考えた場合、一括借上又は一定期間の賃料保証がファイナンス・リース取引に該当するときには、請負物件の重要なリスクと経済価値が施主に事実上移転していないと考えられるため、請負工事の完成引渡時に収益を認識できないと考えられる。

ただし、IAS17では、セール・アンド・リースバック取引がファイナンス・リース取引に該当する場合で、売却代金が帳簿価額を超えるときには、売手である借手はその超過額を繰り延べた上で、リース期間にわたって配分しなければならぬと明記されているため（第59項）この取扱いが優先され、セール・アンド・リースバック取引に準じて会計処理を行うことになると考えられる。

【ケース38：継続的関与のある場合 出資等を行っている特別目的会社からの請負】

(a) 具体的事例

建設業を営む企業が、一定の出資を行っているSPCからビル等の建設を請け負っている場合がある。

このような取引において、SPCからのビル等の建設請負とSPCへの出資等を別取引と判断して物件引渡時に請負収益を認識している場合と、出資等が償還又は売却されるまでは請負収益の認識を繰り延べている場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 建設請負契約とSPCへの出資等を別取引ととらえるべきか、一体の取引ととらえるべきか。
- ・ 物件をSPCに引き渡したとしても、SPCに出資等をしている限り、リスクを継続的に負っていると考えるべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 出資等に伴う将来のリスク負担に関する判断が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

現行実務においては、SPCからのビル等の建設請負とSPCへの出資とが別々の契約として締結されていることが多いため、両者を別々の取引としてとらえ、建設請負収益については、工事完成基準又は工事進行基準によって認識されていることが少なくないと考えられる。

しかし、SPCの事業目的は通常、当該ビル等を利用したものに制限されており、キャッシュ・フローの源泉も当該ビル等を利用したものに限定されている。このようにSPCへの出資等は当該事業の成否と連動しており、出資等が償還又は売却されるまでは損失が発生する可能性がある。

このような場合に、建設請負に係る収益を物件引渡時に認識できるか否かについて会計基準では明記されていないが、会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」を参考にすれば、建設請負代金が決済されているとの前提では、物件引渡後のリスク負担額は出資等の額が上限となるため、当該出資額等を分子とし、合理的に見積り可能な開発物件の譲渡時の適正な価額（時価）を分母としてリスク負担割合を算定した上で、判断することになると考えられる（同Q&A Q2）。

なお、SPC以外の一般事業会社からの建設請負に係る収益については、たとえ当該企業に出資等を行っている場合であっても、当該出資等の評価は当該企業の他の事業等の成否によっても影響を受けることから、請負工事の完成引渡時に請負収益の認識ができない場合は、限定的と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18第18項では、「取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合にのみ、収益は認識される。」とされている。

同項に照らして考えた場合、本事例は、経済的便益の流入の可能性を考慮することが必要となるため、出資等が償還又は売却されるまで、若しくは、出資等が毀損する可能性が乏しいと判断されるまでは、収益は認識できないと考えられる。

なお、SPC以外の一般事業会社からの建設請負に係る収益の認識の考え方は、上記(d)と同様と考えられる。

【ケース39：継続的関与のある場合 買戻権等あり】

(a) 具体的事例

自己の保有する不動産を売却（売却先にはSPC等を含む。）した後に、当該売却物件に対して買戻しの権利（優先買取交渉権及び優先拒否権を含む。以下「買戻権等」という。）が付される場合がある。

具体的には、買戻条件が付されたり、買戻権等を保有するような場合がある。また、買戻時の価格が固定価格となっている場合や買戻時の時価となっている場合、買戻しが行われる場合であってもそれが長期間経過後にしか生じる可能性がないなど、その内容も様々である。さらに、実務上は、買戻権等の付与に加え、売却後も売却先に出資をしたり、売却物件についてリースバックを受けるケースも少なくない。

このような取引において、不動産の売却時に収益を認識する場合や金融取引と判断して収益を認識しない場合などがある。

(b) 会計上の論点

- ・ 買戻権等の内容によって判断が異なるべきか。

- ・ 買戻権等の実行可能性についてどのように評価すべきか。
- ・ 買戻価格の決定方法によって、会計処理が異なるべきか。
- ・ 買戻実行までの期間が長期間に及ぶことが明らかな場合には、売却処理は容認されるべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 買戻権等の行使可能性をどのように判断すべきか。

(d) 会計処理の考え方

会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」では、買戻条件付譲渡は、実質的に金融取引と同様の効果が生ずるため、売却処理することはできないものの(第9項)、買戻権等については、直ちにリスクの負担に結び付くものではないため、実態に基づいて譲渡人のリスク負担となるか否かを判断することとされている。また、再取得時の時価で買い戻す権利を有している場合は、再取得が行われたとしても、長期間経過後の企業による意思決定の結果であり、売却処理を妨げる要因とはならない場合もある、とされている(第14項(1)、第32項なお書き)。

譲渡人が買戻権等を保有する場合、それらが当初から実行することが予定されているときには、流動化取引は一時的な所有権の移転にすぎないと考えられる。特に、売却益が計上された後に、買戻しが行われる場合、未実現利益の計上につながる可能性もある。

このため、どのような買戻権等がリスク負担に該当するかについては、特に以下の事項を検討し、その結果、リスクと経済価値の譲受人への移転がなされていないと認められる場合には、当初の売却処理は認められないこととされている(監査・保証実務委員会「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのQ & A」Q8)。

買戻権等が付された意図

通常の不動産売買取引においては、譲渡人が買戻権等を保有することは一般的でないため、買戻権等が付されるに至った理由及び経緯について検討を行い、当該不動産のリスクと経済価値を引き続き保有することを意図したものであるかを十分検討する必要がある。

経営計画との整合性

買戻権等が付される場合には、譲渡時の経営計画との整合性を検討するとともに、当該買戻権等が付与された意図を十分理解する必要がある。経営計画上、譲渡した不動産を引き続き使用することになっている場合や、将来において当該不動産を利用することが予定されているケースにおいて当該使用予定期間中

に買戻権等が付与される場合には、当初から買戻しが意図されているものであるかを十分吟味する必要がある。

#### 譲渡後の他の継続的関与の有無

買戻権等には、譲渡後に継続的関与が無い場合における買戻権等と、リースバックなど他の継続的関与がある場合の買戻権等に分類できるが、後者のうち、例えば、リースバックが行われ買い戻し等が実施された場合には、使用が継続する中での一時的な移転にすぎなくなる可能性があるため、監査上、スキーム全体におけるリスクと経済価値の移転を総合的に判断する上で、より慎重に判断する必要があると考えられる。

#### 買戻権等の内容

一般的には、優先買取交渉権（又は優先拒否権）については他者からの申入れに基づくものであるため受動的であると考えられるが、買戻しの権利の場合には譲渡人の意思のみで権利行使が可能であるためより能動的と考えられる。このため、買戻しの権利の場合には、より留意が必要と考えられる。特に、買戻権の設定が、実質的に買戻義務になっていないかどうかを十分吟味する必要がある。

また、買戻時の価格の決定方法にも留意する必要がある。通常、固定価格による買戻権等の場合には、リスクと経済価値のほとんどすべてが移転しているとは認められないが、契約上、買戻時の時価によるとされている場合でも、客観性を確保するために、原則として、買戻時の時価が、不動産鑑定評価又は複数社の買取価格の提示などを基礎として決定される時価である旨が契約書等で定められている必要があると考えられる。

#### (e) IAS18に照らした考察

IAS18第14項(a)では、物品の販売からの収益は、「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと」を達成したときに認識しなければならないとされている。

同項に照らして考えた場合、買戻権等が付与されている場合には、その行使可能性や行使条件（買戻価格、買戻時期等）から考えて、重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したと判断できるときを除き、収益は認識できないと考えられる。

このように、基本的な考え方は上記(d)と近似していると考えられる。

#### 【ケース40：継続的関与のある場合 代金未回収】

##### (a) 具体的事例

我が国の不動産取引においては、物件の引渡しと代金の決済は同時に行われることが通常であり、たとえ代金の決済が遅れる場合であってもその代金回収リスクは僅少な場合がほとんどであると考えられる。しかし、ごくまれに、代金の回収が分割払とされるような場合や代金の回収リスクが懸念されるような場合がある。

このような取引において、代金の回収リスクを不動産の売却処理（収益認識）の可否に反映させる場合と、当該リスクについては、債権に対して貸倒引当金を設定することによって対応する場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 当該代金の回収リスクについては、収益の認識可否の検討に当たって検討すべきか、又は収益を認識した後の貸倒引当金の設定要否に当たって検討すべきか。
- ・ 代金の回収の都度、その回収額を収益認識するという会計処理は適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 代金回収リスクの程度によって異なる会計処理を採用すべきであるとした場合には、客観的なリスク評価が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の不動産取引においては、物件の引渡しと代金の決済は同時に行われることが通常であり、代金の回収が分割払とされたり、代金の回収リスクが懸念されることは少ないと考えられる。

したがって、我が国の不動産取引慣行を前提に判断するならば、代金の回収が分割払とされたり、代金の回収リスクが懸念されるような状況は、実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「対価の成立」要件の充足に疑義のある状況と考えられるため、物件の引渡しと所有権の移転登記を前提として、対価が成立した時点、具体的には、売却代金を回収した時点又は代金の回収リスクが解消された時点まで収益認識を遅らせることが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合のみ、収益は認識されるとされている（第18項）。

このため、代金の回収リスクが懸念されるような場合には、対価が受領されるまで又はその疑義が解消されるまで収益を認識しないことになると考えられる。

## 5. 役務の提供

### 【ケース41：オンライン・ゲーム内におけるポイントの販売収益】

#### (a) 具体的事例

インターネット上において運営しているオンライン・ゲームのサービスを提供する企業は、ユーザーに対してポイントを販売し、ポイントを購入したユーザーはゲーム内の仮想空間において当該ポイントを使用して仮想上の物品を購入する。なお、ユーザーに販売したポイントについて返金の義務はなく、ポイントの有効期限もない旨がユーザーとの規約上において明記されている。

このような取引について、ポイントの販売に係る収入をポイントの販売時点において収益として計上している場合と、ユーザーがゲーム内においてポイントを利用して仮想上の物品を購入した時点において収益を認識している場合がある。

#### (b) 会計上の論点

- ・ オンライン・ゲームのサービスを提供する企業は、ゲーム内においてユーザーにポイントを販売した時点において収益を計上すべきか、ユーザーがゲーム内でポイントを使用した時点で収益を計上すべきか。

#### (c) 実務上の論点

- ・ ユーザーがゲーム内においてポイントを使用した時点で使用したポイントに対応する金額の収益を計上することとすると、ユーザー別のポイント残高の管理を行う必要があるが、そうした管理は実務上煩雑であり、ユーザーが購入したポイントについて返金義務もないため、ユーザー別のポイント残高を管理していない場合がある。

#### (d) 会計処理の考え方

ユーザーがゲーム内においてポイントを利用して仮想上の物品を購入した時点で収益を認識する実務は、ユーザーによるゲーム内でのポイントの利用（仮想上の物品の引渡し）時点において役務の重要な部分を実質的に提供したとの考え方に基づくものであると考えられる。一方、ポイントの販売に係る収入をポイントの販売時点において収益として計上している実務は、ポイントの販売代金が返還不要であり、かつ、企業が負っている追加的な履行義務は原則としてユーザーがゲーム内において常時サービスを継続して受けられるように環境を維持することに限定されており、そのような履行義務はポイントの販売時点で履行しているとの考え方に基づくものであると考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件をいつ満たしたのか、すなわち、提供する役務の内容を把握し、その役務の提供がいつ完了したのかを考えることが必要となる。

本事例において、提供する役務とは、ユーザーがポイントと交換に取得したオンライン・ゲーム内で利用可能な仮想上の物品を、オンライン・ゲームの運営を通じてユーザーに利用させることであると考えられる。このように考えた場合、本事例においては、ユーザーによる当該仮想上の物品の利用に応じて役務の提供が完了すると考えられる。このため、オンライン・ゲーム内におけるポイントの販売収入は、ユーザーによる当該仮想上の物品の利用に応じて「役務の提供の完了」要件を満たしたものと考え、ユーザーによる当該仮想上の物品の見積総利用量に占める実際利用量の比率により収益を認識することが原則的な会計処理であると考えられる。なお、利用量の見積りが困難である場合には、利用期間を適切に見積もった上で当該利用期間にわたって定額で収益を認識する処理も認められると考えられる。

ユーザーがゲーム内においてポイントを利用して仮想上の物品を購入した時点で収益を認識する実務は、本事例のようにビジネスが比較的新しいモデルであり、会計慣行として確立したものがなく、ユーザーによる仮想上の物品の利用の態様や期間を合理的に見積もることは困難であるような場合で、実現主義の考え方と大きく矛盾しないことを条件に採用できる会計処理と考えられる。

一方、ポイントの販売に係る収入をポイントの販売時点において収益として計上している実務は、ポイントの販売時点において役務の提供が完了し、かつ、対価が成立していると解釈できる場合に採用し得る処理であるが、そのような解釈が成り立つ場合は限定的であると考えられる。

#### (e) IAS18に照らした考察

本事例におけるポイントの販売を通じて履行すべき義務の内容は、役務提供の基礎となるオンライン・ゲームを継続的に稼働させることを前提として、ユーザーの求めに応じてオンライン・ゲーム内でポイントと交換に仮想上の物品を販売し、さらに当該仮想上の物品をオンライン・ゲーム内でユーザーに利用させることであると考えられる。

したがって、対価が既に成立していることを前提とすると、ユーザーがオンライン・ゲーム内で購入した仮想上の物品を利用する総利用量を合理的に見積もり、当該総利用量に占めるユーザーの実際の利用量に応じて対応するポイントの販売収入を収益として認識することになると考えられる（第24項）。

なお、IAS18では、実務上の配慮として、一定期間における確定不能な回数 of 行為によって役務が提供される場合には、定額法による収益の認識を認めている（第25項）。このため、ユーザーによるオンライン・ゲーム内での仮想上の物品の利用期間が合理的に見積り可能である場合には、当該期間にわたって定額法によって収益を認識することも認められると考えられる。

## 【ケース42：インターネットにおけるコンテンツの配信】

### (a) 具体的事例

インターネットを介して音楽や画像などのいわゆるコンテンツを配信する業務を行っている企業は、顧客に配信したデータ量にかかわらず、一定期間にわたり定額で料金を収受する方法（定額課金）と顧客がダウンロードしたデータ量に応じて料金を収受する方法（従量課金）の2つの方法によりコンテンツを配信している。

このような取引において、一定期間にわたり定額で収益を認識する場合と、顧客の各ダウンロード時に収益を認識する場合がある。

### (b) 会計上の論点

- ・ コンテンツを配信するという点において同一のビジネスを行っているにもかかわらず、契約上の課金形態によって収益の認識が異なることは適当か。

### (c) 実務上の論点

- ・ 定額課金のケースで顧客の各ダウンロード時に対応する収益を認識とした場合、特定の顧客の契約期間における総ダウンロード量を事前に適切に見積もることが困難である場合がある。

### (d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、コンテンツの配信という役務の提供が完了し、それに対する対価が成立した時点において収益を認識することになる。本事例における役務の内容は、課金形態にかかわらず、コンテンツを配信する義務と考えられるため、顧客に対してデータを配信した都度、それに対応する対価の額の収益を認識することが最も適切な方法であると考えられる。

したがって、従量課金の場合には、データを配信した都度、配信したデータ量に応じて収益を認識することになると考えられる。

他方、定額課金の場合には、契約上履行すべき義務は、一定期間にわたりコンテンツをダウンロード可能な状態に保つこと（及び顧客の求めに応じて顧客にダウンロードさせること）であると考えられる。このように考えた場合、仮に企業が顧客の求めに応じて一定期間に配信するデータ総量を合理的に見積もることができるならば、現時点までに配信したデータ量が、当該データ総量に占める割合に応じて契約上の義務を履行していると考えられる。また、仮に企業が顧客の求めに応じて一定期間に配信するデータ総量を合理的に見積もることができないならば、時間の経過とともに契約上の義務を履行していると考えられる。このように考えた場合には、経過期間分については「役務の提供の完了」要件を満たしていることになるため、「対価の成立」要件の充足に疑義がない限り、収益を一定期間にわたり定額で認識することもできると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、取引の進捗に応じた収益の認識が求められているため、従量課金の場合は、我が国の実務との間に重要な差異はないものと考えられる。

他方、定額課金の場合には、顧客がダウンロードするデータの総量を信頼性をもって見積もることができる場合には、当該総量に占めるダウンロードしたデータの比率等を用いて収益を認識することになると考えられる（第24項）。なお、顧客がダウンロードするデータの総量を信頼性をもって見積もることができない場合には、定額による収益の認識が適当となるケースもあり得ると考えられる（第25項）。

【ケース43：家賃保証】

(a) 具体的事例

保証業を営む企業は、不動産の賃貸人から保証料を受領し、不動産賃貸契約に基づき賃借人が支払う家賃を、賃貸人に対して契約期間にわたって保証を行っている。

このような取引において、保証料収入を契約期間にわたり定額法を用いて認識する場合と、契約時に一括して認識する場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 保証料の受領後は返金義務を負わない場合、収益を契約期間にわたり定額で認識する方法と契約時に一括で認識する方法のどちらが適当か。
- ・ 保証料について一定の場合に返金義務を負っている場合には、契約期間にわたり按分して収益を認識すべきか。
- ・ 返金義務の有無にかかわらず、保証期間にわたって収益を認識すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 返金の可能性により会計処理が異なると考えた場合、返金事由の発生の可能性を合理的に見積もることが困難である場合がある。
- ・ 保証に伴う損失（本事例では原価を構成する。）の発生の可能性や金額を合理的に見積もることが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

保証料収入を契約期間にわたり按分して収益として認識する実務は、保証という役務は契約期間にわたって提供されるものであって、返金義務を負わない場合においても契約開始時点又は入金時点においては役務の提供が完了していないとの考え方に基づいているものと考えられる。

収益を認識するためには、我が国の実現主義の下での収益認識要件と解される「役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」という2つの要件が満たされることが必要であると考えられる。本事例の家賃保証業務に関しては後者の「対価の成立」要件が満たされていることを前提とすると、保証に伴う損失を合理的に見積もることができる場合においては、保証料収入を契約期間にわたって収益として認識する方法が適切と考えられる。なお、保証に伴う損失の発生を合理的に見積もることができない場合や受領した保証料の返金について相当程度の不確実性が存在する場合には、「役務の提供の完了」要件又は「対価の成立」要件が満たされているとはいえないため、そうした不確実性が合理的な範囲内において解消されるまでは収益を認識することはできないと考えられる。

一方、返金義務を有さないことを根拠として契約時に一括で収益を認識する実務も見受けられるが、契約時点では保証という「役務の提供の完了」要件を満たしているとはいえないことから、返金義務を有さないことのみを根拠として契約時に一括して収益計上する処理は、特段の理由がある場合を除き、適切な処理とはいえないと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、取引の成果について信頼性をもった見積りが可能な場合には取引の進捗に応じた収益の認識が求められているため、家賃の保証業務についても取引の進捗に応じた収益の認識を行うことになると考えられる。この場合の取引の進捗の測定方法としては、保証対象となる家賃額の契約期間にわたる総額に占める当月の残総額の割合として測定する方法（第24項の考え方を適用した方法）を原則とし、そうした方法が困難である場合には、契約期間にわたり定額で計上する方法（第25項）等を用いることになると考えられる。

なお、保証に関連する費用や収受した保証料の返金の可能性について信頼性をもった見積りを行うことができない場合であっても、保証に関連して発生した費用の回収が確実なときには当該回収可能な費用額の範囲内で収益を認識することはできるが（第20項及び第27項）保証に関連して発生した費用の回収が確実でないときには当該費用をその発生の都度期間費用処理する一方、関連する収益は、保証に関連する費用や受領した保証料の返還可能性について信頼性をもって見積もることができることとなる時点まで認識されないこととなると考えられる（第20項及び第28項）。

【ケース44：通信サービスの販売代理店が受け取る代理店手数料】

(a) 具体的事例

電話等の通信サービス提供者（キャリア）が提供する通信サービスをエンドユーザーに紹介する業務を行う代理店は、エンドユーザーと通信サービス提供業

者との契約締結を受けて当該通信サービス提供者から代理店手数料を受け取る。

このような取引において、通信サービス提供者からの契約成立に係る通知受領時点で収益を認識している場合と、エンドユーザーからの申込みを通信サービス提供者に紹介した時点で収益を認識している場合がある。

なお、エンドユーザーからの申込みのすべてが契約締結に至るわけではなく、エンドユーザーからの申込みの後、通信サービス提供者において登録審査が行われ、審査を通過したエンドユーザーについてのみ登録が行われるとともに契約が締結されることになる。代理店が受領する手数料は、当該審査・登録を経て成立した契約に関するもののみである。

(b) 会計上の論点

- ・ エンドユーザーからのサービス購入の申込みを通信サービス提供者に紹介した時点で、手数料収入を収益として認識する処理は適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ エンドユーザーからの申込時点においては当該申込みが成約に至るかどうかを合理的に見積もることは困難な場合がある。
- ・ エンドユーザーの申込み後、通信サービス提供者からの入金までに時間を要する場合があり、申込時点では最終的な入金について不確実性が存在する。

(d) 会計処理の考え方

本事例における代理店が履行すべき義務はエンドユーザーからの申込みを通信サービス提供者に紹介することであると考えられるため、紹介を行った時点において我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件は満たしていると考えられることができる。しかし、代理店は紹介したエンドユーザーのうち最終的に契約締結に至ったもののみについて手数料を受領することになるため、ユーザーが通信サービス提供者の審査を通過して成約に至ることが不確実なケースにおいては、エンドユーザーの申込時点ではもう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」要件は満たされていないと考えられる。したがって、原則的には、通信サービス提供者からの契約成立に係る通知受領時点で収益を認識することになると考えられる。

なお、エンドユーザーからの申込みを通信サービス提供者に紹介した時点で収益を認識する処理は、エンドユーザーの申込時点で通信サービス提供者の審査を通過して成約に至ることが確実であると合理的に見込まれる限定的な場合のみ容認される方法と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、収益認識要件の1つとして、取引に関する経済的便益が企業に流入

する可能性が高いこと（第20項）をあげている。エンドユーザーからの申込み時点や、当該申込みを通信サービス提供者に連絡した時点では、通信サービス提供者において登録審査が終了しておらず、したがって契約の成立について代理店が管理不能な要因に基づく不確実性が存在している。このため、これらの時点で経済的便益が企業に流入する可能性が高いと考えるのは、一般には困難であると考えられる。したがって、これらの時点では収益を認識することはできず、経済的便益が企業に流入する可能性が高いと判断することができるようになった時点、すなわち、一般的には通信サービス提供者とエンドユーザーの間で契約が成立した時点（実務的には通信サービス提供者からの成約の通知を基礎とすると考えられる。）において収益を認識することになると考えられる。

#### 【ケース45：人材紹介コンサルティング業務】

##### (a) 具体的事例

人材紹介コンサルティング会社は、顧客企業の依頼を受けて、自社に登録等している人材の紹介を行う業務を提供しているが、契約書上、報酬が顧客企業と自社で人材紹介サービス提供契約を締結した時点、候補者の顧客企業への紹介時点、候補者の顧客企業への内定時点の3つの段階において支払われるものとされている場合がある。

このような取引において、が完了した時点ですべての収益を認識している場合と、から の各段階において対応するそれぞれの報酬を収益として認識している場合がある。

##### (b) 会計上の論点

- ・ 契約上の役務の提供をすべて完了した時点で収益を認識する方法と、契約上示されているそれぞれの役務の提供完了の都度対応する収益を認識する方法のいずれが適当か。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 役務提供の都度収益を認識することとした場合で、各段階の役務に対応する報酬の額が明らかに各段階の役務の公正価値を表していない場合、各段階の役務に対応する収益の額を測定することに困難を伴う場合がある。

##### (d) 会計処理の考え方

すべての役務の提供が完了した時点で収益を一括して計上する処理は、あくまでも契約上のすべての義務の履行が完了するまで当該契約に係る役務の提供が終了していないとの考え方に基づくものと考えられる。

一方、から の各段階において、対応する各報酬をそれぞれの役務を提供し

た段階で収益として認識する処理は、税務上の処理との整合性への配慮に加え、各段階のそれぞれの役務の提供はその都度完了しており、かつ、それぞれに対する対価を受領している（各段階について対価が成立している）ため、収益は実現しているとの考え方に基づくものと考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件として「役務の提供の完了」とそれによる「対価の成立」の2つの要件が求められると解されるため、から の各段階において、対応する各報酬をそれぞれの役務を提供した段階で収益として認識するためには、各段階の報酬金額がそれぞれの段階の役務の対価として合理的なものであることを前提として、既に提供を終えたある段階の役務に対する対価について、後に提供する役務の成否等、後の段階の役務の提供に関連して返金義務を負うこととはならないことが必要になると考えられる。すなわち、各段階についてそれぞれの契約上の「役務の提供の完了」要件を満たし、かつ、それに対する「対価が成立」している必要があると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18に照らして考えた場合、まず、上記の一連の役務を識別可能なより小さな構成部分として区分し、それぞれ別個の会計処理の単位として扱うべきかどうかを検討する必要がある（第13項）。各段階において提供する役務が顧客企業にとって単独で価値があり、かつ、契約総額を客観的な基準（例えば、公正価値の比率等）で各段階の役務に配分することが可能であれば、区分して会計処理を行うことになると考えられる。

その上で、会計処理を行う各々の単位について、取引の成果を信頼性をもって見積もることができる限り、取引の進捗に応じて収益の認識を行うことになると考えられる。つまり、当該会計処理の単位において履行することが求められる義務を完遂するために必要となる全工数の見積り（例えば、担当者の時間等を測定属性とすることが考えられる。）に対する既発生工数の比率等に基づき、収益の計上を行うことになると考えられる。一方、取引の成果を信頼性をもって見積もることができないが、発生した費用を回収できる可能性が高いときには回収可能と見込まれる部分についてのみ収益を認識するが、利益は認識されない（第26項及び第27項）。取引の成果について信頼性をもって見積もることができず、かつ、発生した費用を回収する可能性が高いとはいえない場合には、収益を認識せずに発生の都度費用を認識するが、その後、取引の成果について信頼性をもった見積りを妨げる不確実性が排除された時点において、その時点までの進捗に応じた収益を認識することとなる（第28項）。

【ケース46：不動産の設計及び建築の請負】

(a) 具体的事例

マンションの建築施工を請け負う会社は、ある1つのマンションの建設に当たり、設計契約と建築契約の2種類の契約を締結することがある。

このような取引において、契約の締結形態に合わせ、設計検収時と竣工時にそれぞれ対応する収益を認識している場合と、竣工時に設計部分の対価も含めてすべての収益を認識する場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 契約を分割するか単一とするかによって収益の認識が異なることは適当か。
- ・ 契約を分割して会計処理するかどうかについて、一定の方針の下にすべての取引について適用すべきか、選択可能な方法とすべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 設計契約と建築契約を区分して会計処理するとした場合、それぞれの対価としての適正な金額の算定が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

設計契約に基づき実施する設計業務の内容が取引全体にとって重要性がなく、取引が全体として基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行う工事であると判断できる場合には、設計契約と建築契約の2つの契約を結合して工事契約会計基準を適用し、工事進行基準又は工事完成基準（工事進行基準の適用要件を満たさない場合）に基づき収益を認識することになると考えられる（第7項及び第41項）。

一方、設計契約に基づき実施する設計業務の内容が取引全体にとって重要であり、取引が全体として基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行う工事であると判断できない場合には、当該取引全体の実質は自ら設計、製作した物品を顧客に引き渡す1つの取引であると考えられる。したがって、このような場合には、我が国の実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」要件及び「対価の成立」要件を満たした時点で収益を認識することとなる。一般的には、自らが設計、制作した物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が顧客に事実上移転する時点は竣工時点であるため、その時点で設計部分の対価を含む契約総額を一括で収益として認識することになる場合が多いものと考えられる。

なお、ソフトウェア取引実務対応報告においては、個々の契約の内容が一定の機能を有する成果物の提供であり、顧客との間で納品日や支払条件が事前に定められている場合に、成果物提供の完了が顧客によって確認され、対価が成立しているときには個々の契約について収益を認識することが可能であるとされている（2 ソフトウェア取引の収益認識 (3)）。このような考え方を参考にすれば、設計業務についてこれらの要件を満たすと判断できるときには設計業務の完了時

点において設計業務に係る収益を認識することも可能であると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、設計契約と建築契約とがそれぞれ個別に識別可能な構成部分であると判断されれば、両者は個別に会計処理されることとなり（第13項）、前者は（一定の条件（第20項等、なお第28項参照）の充足を前提として）取引の進捗に応じて収益を認識し、後者はIAS第11号「工事契約」に従った処理を行うことになると考えられる。なお、個別に識別可能な構成部分であると判断するための考え方についてIAS18には明確な定めはないが、顧客にとって単独で価値・機能を有するかどうか、及び信頼性をもった公正価値の測定が可能かどうか等が重要な判断要素になると考えられる。

個別に識別可能な構成部分ではないと判断される場合には、設計業務と建築業務を一体として会計処理することになる。この場合には、IFRIC15を参照してIAS第11号又はIAS18を適用して会計処理を行うことになると考えられる。

【ケース47：旅客輸送事業の輸送収入】

(a) 具体的事例

旅客輸送事業の輸送収入に関し、輸送に係る役務の提供が完了した時点において収益を認識する場合（輸送サービス提供完了基準）と、乗車券等の発券時点において収益を認識する場合（発券基準）がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 旅客輸送事業の収益の認識基準として、発券基準と輸送サービス提供完了基準とのいずれが適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 回数券や定期券を発行して輸送サービスを提供する場合、輸送サービスの提供時点の把握が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

輸送サービス提供完了基準の考え方は、たとえ返金義務を負わない対価を受領している場合であっても、旅客輸送事業において提供すべき役務は旅客の輸送であり、我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件は、旅客の輸送が完了した時点で満たすとの考え方に基づくものと考えられる。

一方、発券基準の考え方は、発券時点において返金義務を負わない対価を受領しており、かつ、旅客輸送事業の継続的な運営以外に追加的な履行義務を原則と

して負っていないこと等を根拠として、発券時点において実質的に契約上提供すべき「役務の提供の完了」要件を満たしているとの考え方に基づくものであると考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らせば、旅客輸送事業における顧客から受領した対価に対応する役務は、あくまでも当該顧客を輸送することであるため、「役務の提供の完了」要件は、当該顧客に対して輸送サービスを提供した時点であり、それまでは収益の認識はできないものと考えられる。したがって、発券基準による収益の認識は、あくまでも輸送サービス提供完了基準と重要な差異がないことを前提とした簡便法として許容されるものであり、発券基準が許容されるためには、例えば、大半の顧客が発券日と同日に乗車し、かつ、発券基準が每期継続して適用されることが必要であると考えられる。

このような考え方は回数券や定期券についても同様であると考えられる。すなわち、回数券や定期券についての発券基準による収益の認識は、輸送サービス提供完了基準と重要な差異がなく、かつ、每期継続的に適用されることを前提とした簡便法として許容されるものと考えられる。なお、定期券については、定期券の保有者は定期券の期間にわたり概ね平均的に乗車することが通常は想定されることから、輸送サービス提供完了基準の適用に当たっては、通常、定期券の期間にわたり定額法で収益を認識することになると考えられる。

#### (e) IAS18に照らした考察

IAS18では、旅客輸送事業の輸送サービスの提供に係る収益の認識について直接規定してはいないが、役務の提供に関しては信頼性のある見積りが可能であることを前提として、取引の進捗に応じた収益の認識が求められている(第20項)。したがって、旅客輸送事業における輸送サービスの提供に係る収益は、当該輸送サービスの提供を行った時点において認識することになると考えられる。

### 【ケース48：フリーレント期間がある場合の賃貸収入】

#### (a) 具体的事例

短期の不動産賃貸を行っている企業は、契約期間の当初数ヶ月間の賃料を無料としている場合がある。

このような取引において、契約総額を賃料の無料期間を含む契約期間にわたって均等に按分して収益を認識する場合と、契約期間から賃料の無料期間を控除した期間にわたって均等に按分して収益を認識する場合がある。

#### (b) 会計上の論点

- ・ 有料期間の賃料が適正な価格であると判断されるかどうかにより会計処理は異なるべきか。

- ・ 賃貸借契約の解約条項の有無により会計処理は異なるべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 賃貸借契約の解約の可能性について合理的な判断が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

短期の不動産の賃貸契約は、一般にオペレーティング・リース取引に該当するものと考えられる。我が国においては、オペレーティング・リース取引については通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことが求められている（企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」第15項）ため、原則として賃貸料を賃貸期間にわたり定額で収益として計上することになる<sup>32</sup>。

我が国のオペレーティング・リース取引に関する会計実務では、解約の可能性が高い、又は相当程度の不確実性があると判断される場合を除き、契約総額をフリーレント期間を含む契約期間にわたって均等に按分して収益を認識している場合が多いと考えられる。これは、収益の総額は契約総額であり、その対価として提供する賃貸という役務は、フリーレント期間を含む契約期間にわたり均等に提供されているとの考え方に基づくものと考えられる。この会計処理は我が国の実現主義の考え方と整合的であると考えられる。

一方、解約の可能性が高い、又は相当程度の不確実性があると判断される場合には、将来の賃料収入の不確実性を考慮して、当該不確実性が解消されたと判断される時点、例えば本事例の場合でそのように判断されたとしたときには、一般的にはフリーレント期間経過時点からの残りの契約期間に応じて収益を計上することになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18は、IAS17において規定されているリース取引は対象外としており、オペレーティング・リース取引に関するフリーレント等のインセンティブの会計処理についてはIAS17の解釈指針であるSIC第15号「オペレーティング・リース - インセンティブ」において規定されている。SIC第15号においては、フリーレントを含むリース契約の獲得又は延長のために顧客に対して提供されるすべてのインセンティブはリース期間にわたりレンタル収入の減額として処理すべきことが定められている。したがって、上記取引がオペレーティング・リース取引に該当する場

---

<sup>32</sup> 企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」は、売上高等将来の一定の指標により変動するリース取引等の特殊なリース取引は対象としていない（第90項）が、当該適用指針の対象外となるファイナンス・リース取引については実態に基づき会計処理を行うこととしている（第89項）。このため、本事例のような特殊なオペレーティング・リース取引についても実態に基づき会計処理を行うことになるものと解される。

合には、契約総額をフリーレント期間を含むリース契約期間にわたり定額法で配分し、各期間において収益として認識することになる。

#### 【ケース49：据付料】

##### (a) 具体的事例

販売した物品に関し、別途据付契約を締結している場合がある。据付契約の代金は固定額で契約上定められており、顧客による据付作業の検収を条件として支払われることになっている。

このような取引について、据付代金に係る収益を完成基準で認識している場合と進行基準で認識している場合がある。

##### (b) 会計上の論点

- ・ 物品の据付けという役務の提供を行う契約について、完成基準による収益の認識と進行基準による収益の認識のいずれが適当か。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 社内の管理体制が十分でなく、据付業務の進捗の程度を把握することが困難な場合がある。
- ・ 据付業務の完了について顧客からの適切な証憑を入手することが困難な場合がある。

##### (d) 会計処理の考え方

本事例のように、販売した物品の据付業務の提供について、その代金の支払が顧客による据付業務の検収を条件としている場合など、顧客から受領する対価に対応する役務の内容が、販売した物品の据付けを完了させることと考えられる場合には、据付業務が完了し、顧客がその確認を行ったときに、我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件を満たすことになる。このため、もう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」要件が満たされていることを前提に、顧客による確認がなされた時点で収益を認識することになると考えられる。

しかし、例えば、報酬の額が実施した作業の時間を基礎として決定され、据付業務の完成にかかわらず請求及び回収が行われる場合には、顧客から受領する対価に対する役務の内容は、据付けを行う作業の実施自体であると考えられる。このような場合には、作業の実施とともに「役務の提供の完了」要件を満たし、かつ、回収に不確実性がない場合には「対価の成立」要件も満たすと考えられるので、業務の進捗に応じた収益の認識を行うことができると考えられる。

なお、取引の実態に照らし、物品の販売と当該物品の据付業務を結合して会計処理を行うことを検討する必要がある場合も有り得ると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、据付料については据付作業の進捗度に応じて認識すべき旨が定められている（付録第10項）。

したがって、IAS18の下では、収益を認識するためのその他の条件がすべて満たされていることを前提として、すべての据付作業に関する収益は進行基準により認識することになると考えられる。ただし、据付けが製品の販売に付随するものであると判断される場合であって、据付作業に重要性がないような場合には、例外的に製品の販売時に据付料についても収益を認識することとされている（付録第2項）。

【ケース50：製品価格に含まれる役務報酬】

(a) 具体的事例

ソフトウェア製品の販売時に、販売後複数年間の保守契約を同時に締結し、保守料相当額を製品価格に含めて請求しているが、契約書上も請求書上も保守契約に係る金額を明示していない場合がある。

このような取引において、製品の販売時点で保守料相当額も含めて一括して収益の認識を行う場合と、ソフトウェア製品の販売価格と保守料相当額を区分して保守料相当額については契約期間の経過に応じて収益を認識する場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ ソフトウェア製品と保守料相当額を製品販売時に一括して収益を認識することは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 一括して収益の認識を行う場合、保守契約部分に係る費用の見積りが困難な場合がある。
- ・ 対価をソフトウェア製品の販売価格と保守料とに適切に区分することが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

ソフトウェア取引実務対応報告では、財とサービスの内訳が明らかにされていない場合であっても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を適切に区分している場合には、それぞれについて実現主義の考え方に照らして収益を認識することができる。この場合、保守サービスの収益の認識方法としては、提供期間にわたる契約の履行に応じて収益を認識することとされている。なお、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合には、その主たる取引

の収益認識時点に一体として会計処理することができるかとされている。ここで、すべての顧客に均一に提供されるような無償の保守サービスは一般的には主たる取引に付随して提供される取引に該当すると述べられているが(脚注10)<sup>33</sup>、保守契約が製品の販売に付随するものであるかどうかは個別の状況を総合的に勘案して判断すべきものである。同実務対応報告脚注10の記載の内容を踏まえると、本体に付随するものであると判断するためには、契約内容の全体において保守サービスの提供があくまでもソフトウェア製品の販売に従属するサービスであり、かつ、その重要性が乏しいことが必要であると考えられる。

このほか、適切な管理体制が構築されている場合には、保守契約に係る収入部分を区分して契約期間の経過に応じて収益として認識する会計処理が認められている。

なお、保守契約に係る収入を区分して会計処理を行う場合には、収益は企業会計原則注解【注5】(2)及び(4)に従い時間を基礎として認識する処理が一般的であるとされる。

本事例のように、製品の販売時点で保守契約に係る収入も含めて一括して収益の認識を行う会計処理は、保守契約がソフトウェア製品の販売に付随して提供されるものである場合にのみ認められる会計処理である。

#### (e) IAS18に照らした考察

IAS18では、製品の販売価格に販売後の役務に対する識別可能な金額が含まれている場合には、役務に対する金額を繰り延べた上でその役務を提供する期間にわたり収益として認識すべきことが求められている(付録第11項)。さらに、据付料が製品の販売に付随するものである場合には物品の販売時において据付料に係る収益の認識を行うべきことが定められている(付録第10項)。

これらの規定の内容及び趣旨は上記のソフトウェア取引実務対応報告の考え方と本質的な差異はないと考えられる。ただし、保守契約を区分して会計処理を行うことができると判断された場合、保守契約に従い提供する役務の総工数を信頼性をもって見積もることができるときには、見積総工数に占める実際に提供した工数の比率等を基礎として収益の認識を行うことが原則的な処理であり、役務の総工数を信頼性をもって見積もることができないときには、取引の進捗度の合理的な見積りに基づく収益の認識方法として時間を基礎とした収益の認識方法が適用されると考えられる。

---

<sup>33</sup> ソフトウェア取引実務対応報告の脚注11では、「この場合、ソフトウェアの収益に対して、関連するサービス費用を必要に応じて見積り、一括して計上する。」とされている。

## 【ケース51：広告の手数料】

### (a) 具体的事例

広告代理業を営む企業は、紙媒体又はインターネット上に顧客の広告を掲載している。

このような取引において、インターネットを通じて掲載するときに掲載時に一括して収益を認識する場合と、掲載期間にわたり定額法により収益を認識する場合がある。

なお、我が国では、実務上、紙媒体を通じて掲載するときには雑誌等当該紙媒体が一般に公表された時点において収益を一括して認識することが一般的である。

### (b) 会計上の論点

- ・ 紙媒体を通じて広告を掲載する場合と、インターネット上において広告を掲載する場合とで収益を認識する時点が異なることは適当か。

### (c) 実務上の論点

- ・ 広告の掲載時点を適時に把握することに困難を伴う場合がある。

### (d) 会計処理の考え方

本事例において提供すべき役務の実質的な内容は、顧客の広告を契約上の特定の媒体に掲載することであると考えられる。したがって、不特定の第三者が、掲載した広告に対して特に制約条件なくアクセスが可能となった時点で我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件を満たしたことになるものと考えられる。よって、本事例では、もう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」要件の充足に疑義がなければ、広告を掲載する媒体が紙であるかインターネットであるかを問わず、広告が掲載された時点で一括して収益を認識することが適切と考えられる。

ただし、広告の掲載期間終了時点においてアクセスを不能とすることも契約上提供すべき役務の一部であると判断される場合には、広告の掲載期間にわたって役務の提供が継続し、契約期間の終了時にアクセス不能とすることによって「役務の提供の完了」要件を満たすことになるとも考えられる。したがって、このように考えた場合には、契約期間の終了時に一括して収益を認識する処理や、契約期間にわたり収益を認識する処理も認められると考えられる。

### (e) IAS18に照らした考察

IAS18では、広告の媒体手数料に係る収益は、関連する広告やコマーシャルが一般に公表されたときに認識されるべきことが定められている(付録第12項)。したがって、紙媒体を通じた掲載の場合は我が国の会計実務と異なるところはないと考えられるが、インターネットを通じた掲載の場合には、掲載時において収益を

一括計上することになるものと考えられる。

#### 【ケース52：保険代理店手数料】

##### (a) 具体的事例

保険代理店は、長期（1年超）にわたる保険契約を獲得する場合がある。

このような取引において、保険代理店は、契約獲得時に一時に手数料を収益として認識する機会が多いが、手数料を獲得した保険契約の契約期間に按分して収益を認識する場合もある。

##### (b) 会計上の論点

- ・ 保険代理店手数料を契約獲得時に一括して収益として認識する会計処理と、保険契約の期間にわたって按分して収益を認識する会計処理のどちらが適切か。
- ・ 契約期間の定め、獲得した保険契約が途中解約となった場合の受領した手数料の返還義務、追加的な役務提供義務の有無等により、会計処理は異なるべきか。

##### (c) 実務上の論点

- ・ 獲得した保険契約について、途中解約の可能性や追加的な役務提供の発生可能性を合理的に見積もることが困難な場合がある。

##### (d) 会計処理の考え方

保険代理店が契約上提供すべき役務の内容は、一義的には保険会社と保険契約者との間における保険契約の成立の仲介であると考えられる。したがって、保険代理店が仲介した保険契約が成立した時点（関連する保険証券が有効となった時点）において我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件を満たし、一般的には同時にもう1つの収益認識要件と解される「対価の成立」要件も満たすことになると考えられる。このため、保険代理店が受領する手数料に係る収益も、保険契約が成立した時点において認識することになる。

ただし、保険契約の成立後も代理店が追加的な役務を提供する義務を有しており、かつ、追加的な役務を提供する可能性が高いと判断される場合には、契約上提供すべき役務の提供が完了したと考えることはできない。また、代理店が手数料の返還義務を有しており、かつ、返還する可能性が高いと判断される場合には、提供した役務に関して対価が成立していると考えことは困難である。したがって、このような場合には追加的な役務を提供することとなる可能性や対価を返還する可能性が低いと判断できる時点まで収益の一部又は全部を繰り延べることになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、保険代理店手数料は関連する保険証券が有効となる日又は更新される日に収益として認識すべきものとされている（付録第13項）。また、保険証券の有効期間中に追加的な役務の提供を要求される可能性が高い場合には手数料の一部又は全部を繰り延べた上で、保険証券の有効期間にわたり収益として認識すべきものとされている。

したがって、保険代理店手数料に関して、何らかの追加的な役務の提供が求められる可能性が高くない限り、原則として保険証券が有効となる日に一括して収益として認識することとなる。ただし、手数料を返還する可能性について重要な不確実性が存する場合には収益の認識は認められず、当該不確実性が解消した時点において収益を認識することとなる（第28項）。

【ケース53：金融手数料】

(a) 具体的事例

金融機関は、融資契約に関連して融資の金利以外に手数料等を受け取る場合がある。

このような取引について、融資実行時に一括して手数料等を収益として認識している場合が多い。

(b) 会計上の論点

- ・ 受取時に一括で収益として認識すべきか、関連する融資期間にわたり収益として認識すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 融資契約に関連して受領する各種手数料が実質的に融資の金利を構成するものであるのか、又は特定の役務提供に対する対価であるかの判断に困難を伴う場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件に照らして考えるためには、金融機関が受領した手数料（対価）に対して提供すべき役務の内容を考慮することが必要である。

受領した対価に対応して提供する役務の内容が、融資を成立させることであれば、融資の実行時点において「役務の提供の完了」要件を満たしていることとなるため、融資の実行時点で一括して収益を認識することになると考えられる。

これに対して、受領した対価に対応して提供する役務の内容が、融資の実効金

利の一部を構成するものであれば、当該手数料と融資取引とを一体の取引として取り扱い、融資の期間にわたり役務の提供がなされたものとみて、契約上の融資金利の調整として収益を認識することになると考えられる。

どのような役務に対する手数料であれば契約上の金利の調整として会計処理されるべきものであるかは、個別の状況に応じて判断を行うことになると考えられる。なお、この判断に当たり、我が国においても、IFRSsやFASB (SFAS第91号「貸付の創設若しくは取得に関連して発生した返却不能手数料及び関連費用、並びにリースの当初の直接原価の会計処理 - FASB基準書第13号、第60号及び第65号の改訂並びに第17号の廃止」等)における考え方と同様に、融資を実行するに当たり、受領した手数料と当該融資とを直接紐付けることができ、かつ、融資を実行しなければ手数料は受領できなかったと考えられる場合には、原則として金利の調整として処理することは可能と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、金融手数料に関して、その目的と関連する金融商品の会計処理の基準に依存するものであるとした上で(付録第14項)以下を定めている。

- ・ 手数料が金融商品の実効利回りの不可欠な一部である場合には、原則として、実効利回りの修正として収益の認識を行う(付録第14項(a))
- ・ 手数料が重要な行為の実行時に稼得されるものである場合には、当該重要な行為が完了した時点で収益として認識する(付録第14項(c))

したがって、例えば、受領した手数料が借手の信用状態の調査等の対価である、いわゆるオリジネーション・フィー等、融資の実効利回りの不可欠な一部であれば実効金利の修正として収益の認識を行い、借手と投資家との間の融資の斡旋を行うことに伴う手数料等、重要な行為の実行時に稼得されるものであれば当該行為(斡旋行為)の完了時に収益を認識することになると考えられる。

【ケース54：金融手数料】

(a) 具体的事例

シンジケート・ローンの組成に当たって、幹事金融機関はアレンジャー・フィーを受領する。

このような取引について、シンジケーション・ローンの組成完了時において一括して手数料を収益として認識している場合が多い。

(b) 会計上の論点

- ・ シンジケーション・ローンの組成完了時において一括して収益として計上すべきか、又はシンジケーション・ローンが存続する期間にわたり配分して収益として計上すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 融資契約に関連して受領する各種手数料が実質的に融資の金利を構成するものであるのか、又は特定の役務の提供に対する対価を構成するものであるかどうかの判断が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国では、シンジケーション・ローンに関して受領する手数料の会計処理を定めた個別の会計基準は存在していないため、実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件を満たした時点を考えることになると考えられる。

シンジケーション・ローンのアレンジャー・フィーは、主としてシンジケーション・ローンを組成するという役務の提供に対する対価である。したがって、シンジケーション・ローンの組成完了時において「役務の提供の完了」要件を満たしたことになるため、その時点において、もう1つの収益認識要件と解されるそれに対する「対価の成立」要件を満たしているのであれば、シンジケーション・ローンの組成完了時に収益の認識を行うことになると考えられる。

ただし、名目上、シンジケーション・ローンのアレンジャー・フィーとして受領したものであっても、その実質的な内容がローンの金利を構成するものであると判断できる場合には、その実質を優先し、ローンに係る金利の修正として会計処理することになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、シンジケーション・ローンのアレンジャー・フィーはシンジケーション・ローンを組成するという役務の提供に係る対価であり、シンジケーション・ローンの完了時において収益として認識すべきものとしている（付録第14項(c)(iii)）。ただし、こうした会計処理は、貸付けの取りまとめを行うが貸付け自体を実行しないか、又は他の参加者と同様のリスクに対して同一の実効利回りで貸付けの一部を実行する場合に限るものとされている。したがって、貸付けの一部を実行したり、他の参加者が負うリスクを超えてリスクを負担しているような場合には、貸付けに係る実効金利の修正として会計処理することになると考えられる。

【ケース55：金融手数料】

(a) 具体的事例

一定の期間にわたり一定の金額を限度として、相手方の求めに応じて貸付けを実行することを約する契約を締結し、その対価としてコミットメント・フィーを

受領する場合がある。

このような取引において、受領したコミットメント・フィーをコミットメント期間にわたり収益として認識している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 受領したコミットメント・フィーは、繰り延べた上で貸付けの実行時に当該貸付けの金利の修正として認識すべきか、コミットメント期間にわたり収益として認識すべきか。
- ・ コミットメント期間にわたり収益を認識すべき場合、どのような配分計算を行うべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 融資契約に関連して受領する各種手数料の内容が、実質的に融資の金利を構成するものであるのか、又は特定の役務の提供に対する対価を構成するものであるかどうかの判断が困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」では、コミットメント・フィーは、期末には発生主義に基づき、当期に対応する部分を受取手数料又は支払手数料として収益又は費用に計上すると定めている（第139項）。

したがって、我が国においては当該規定に従い、当期に発生したと認められる部分を当期の収益として認識しているものと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、貸出コミットメントがIAS第39号「金融商品：認識及び測定」に従いデリバティブとして処理されない限り、貸出しが実行される可能性が高い場合には貸付けの実効利回りの修正として会計処理し、貸出しが実行される可能性が低い場合にはコミットメント期間にわたり按分して収益として計上するものとされている（付録第14項(a)(ii)及び同(b)(ii)）。

【ケース56：入場料】

(a) 具体的事例

遊園地等のテーマパークを運営している企業は、顧客が一定額を支払うことによって1年間等の一定期間、追加の入場料を支払うことなしに回数制限なく入場することのできる権利（期間入場券等）を販売している。顧客から受領した金銭は、事後において顧客が入場しなかった場合においても返還する義務を負っていない。

このような取引において、当該期間入場券の販売収入を対象期間にわたり定額法で収益として認識している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 一定期間中に複数回の入場が認められる入場券を販売した場合の販売収入は、販売時に一括して収益として認識すべきか、又は対象期間にわたり何らかの方法で按分した金額を収益として認識すべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 期間按分以外の方法、例えば入場回数等を基礎として収益を配分して認識するとした場合、不十分な管理体制等から各顧客の入場実績を適切に把握できない可能性がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件の1つと解される「対価の成立」要件は満たされていることを前提に、もう1つの収益認識要件と解される「役務の提供の完了」要件はどの時点で満たされるのかを考えることになる。

本事例においては、期間入場券の販売に伴い提供すべき役務の内容は、契約期間において顧客の求めに応じて追加の入場料を支払うことなく顧客を入場させることであると考えられる。

したがって、顧客の対象期間における総入場回数を合理的に見積もることができるのであれば、当該回数を基礎として収益を認識することになると考えられる。一方、顧客の対象期間における総入場回数を合理的に見積もることができない場合には、対象期間にわたって役務を継続的に提供していると考え、対象期間にわたり定額法により収益を認識することになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、芸術興行、宴会等特別な行事に係る収益は、それらの行事が行われたときに認識すべきことを求めており、複数回の行事に対する対価を受領した場合には、販売した全行事における、各行事の役務の提供の程度を反映するように収益を配分することを求めている（付録第15項）。このほか、IAS18では、実務上の配慮として、一定期間における確定不能な回数の行為によって役務が提供される場合には、定額法による収益の認識を認めている（第25項）。

【ケース57：授業料】

(a) 具体的事例

学習塾等は、一定期間において一定回数の授業を行うことを約した契約に基づ

き授業料を受領している。

このような取引において、学習塾等は、授業料を契約期間にわたり定額法で収益として認識している。

(b) 会計上の論点

- ・ 授業料の収益は、契約期間にわたり定額法で認識すべきか。
- ・ 一定の場合に返還義務を負っている授業料の収益認識は、どのように考えるべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 契約期間の中途等、後日返還する可能性のある授業料について、返還の可能性を授業料の受領時点において合理的に見積もることは困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件と解される「役務の提供の完了」と「対価の成立」の2つの要件を満たしているかどうかを判断することが必要になる。

まず「対価の成立」要件に関しては、受領した授業料について返還の義務を負っている場合には、授業料を返還することとなる可能性が低いことが合理的に見込まれない限り、「対価の成立」要件を満たしていると判断することは困難であり、授業料を返還することとなる可能性が低いと判断できるようになるまで収益を認識することはできないと考えられる。

次に、「役務の提供の完了」要件に関しては、学習塾等が受領した授業料に対する役務の内容は、契約期間にわたり授業を行うことであると考えられるため、契約上一定の回数の授業を提供する義務を負っている場合には、契約上必要とされる授業をすべて実施するまでは、「役務の提供の完了」要件を満たしていないと考えられる。ただし、受領した授業料のうち、既に開催した授業に対応する部分について返還義務を負わない場合や、契約上は返還義務を負う場合であっても過去の経験や業界慣行等に照らして返還することとなる可能性が低いことが合理的に見込まれる場合のように、各個別の授業の実施時点において当該授業について「役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」という2つの収益認識要件を満たす場合も存在するものと考えられる。したがって、そのように判断できる場合には、各授業の実施時点において対応する収益の認識を行うことになると考えられる。

なお、各授業が契約期間を通じて平均的に実施される場合や、契約上提供すべき授業の総回数を合理的に見積もることができない場合で、既に経過した期間について授業料を返還する可能性が低いと判断できる場合には、契約期間にわたり定額で収益の認識を行うことも認められると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、授業料は授業の行われる期間にわたり収益として計上することが求められているが（付録第16項）、具体的な配分の方法については規定していない。このため、契約に従い提供すべき役務の総量（例えば、授業の回数や授業の実施時間等）を信頼性をもって見積もることができる場合には、実施した授業の回数や時間の経過等、役務提供の進捗に応じて収益を認識することになると考えられる（第20項から第24項）。提供すべき役務の総量を信頼性をもって見積もることができない場合には、定額法により収益を認識することも実務上の配慮として許容される（第25項）。

また、授業料について返還する義務を負っている場合、将来返還する可能性について信頼性をもって見積もることができない場合には、信頼性をもった見積りが可能となる時点まで収益の認識は行わないことになる（第28項）。

なお、既に実施した授業や経過した期間に係る授業料については返還する義務を負わないことが合理的に判断できる場合には、既に実施した授業や経過した期間に係る授業料についてはIAS18における収益の認識基準を充足するものが多いものと考えられる。

【ケース58：入会金及び会費】

(a) 具体的事例

スポーツクラブやゴルフ場等は、返還義務のない入会金等を受領している場合がある。

このような取引において、スポーツクラブやゴルフ場等は、返還義務のない入会金等の入金時に一括して収益を認識している場合が多い。

(b) 会計上の論点

- ・ 返還義務のない入会金等について、入金時に一括して収益を認識することは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 入金時以外の時点、特に何らかの基準で配分して収益を計上することとした場合、会計処理の適切性を客観的に立証・検証することが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

入金時（契約時）に一括して収益を認識する実務は、税務上の処理との整合性や、入会金等に対応する役務の内容等に照らして収益が実現したものと判断した上で行われてきた処理であると考えられる。

我が国の実現主義の考え方に照らすと、収益認識要件の1つと解される「役務の提供の完了」要件を満たしているかどうか、すなわち、受領した入会金に対応する契約上の履行義務や提供すべき役務の内容を検討し、これらが履行された時点で収益を認識することになると考えられる。

したがって、例えば、スポーツクラブやゴルフ場等の入会金について、それが単に会員資格を与えることの対価であり、会員資格の付与以外に特に便益を与えるものではないような場合（別途追加的な便益を得るためには当該追加的な便益に対して公正価値での対価の支払が必要となる場合等）には、入金時に一括して収益を認識することが合理的であると考えられる。

一方、入会金の実質的な内容が、会員に対する単なる会員資格の付与以上の便益を提供するものであると判断される場合には、入会金に含まれる義務の履行を終えるまで「役務の提供の完了」要件を満たさないため、入会金受領時に一括して収益を認識することはできないと判断される場合もあると考えられる。例えば、顧客が入会金を支払い会員資格を得ることによって、非会員に比して低い価格で施設を利用することができる権利を得られる場合には、会員がそうした権利を行使する（非会員に比して低価格で施設を利用する。）まで契約上の義務を履行したと考えるのは一般的には困難であると考えられる。したがって、このような場合には、過去の経験等に基づき会員一人当たりの会員期間における設備利用回数を合理的に見積もり、当該回数を基礎として収益の認識を行う方法や、会員一人当たりの平均的な会員期間を合理的に見積もり、当該期間を基礎として収益の認識を行う方法が考えられる。一方、こうした合理的な見積りが行えない場合には、例えば「役務の提供の完了」要件の充足が客観的に確認できる脱会時点まで収益を認識することはできないと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、入会金及び会費に係る収益の認識について、以下のように記述されている（付録第17項）。

17. 収益の認識は、提供される役務の性質による。入会金が単に会員資格を認めるためのものであり、他のすべての役務や製品に対して別個に支払われるか、又は別に年会費があるような場合には、その入会金はその回収可能性に関し重大な不確実性が存在しなくなった時に、収益として認識される。入会金が会員にその会計期間に提供される役務や出版物を受け取る権利を与えたり、非会員に課されるより低い価格で物品や役務を購入する権利を与えたりする場合には、提供される種々の便益の時期、性質及び価値を反映する基礎により認識される。

したがって、入会金が会員資格の付与以上の便益を提供するものである場合には、例えば、会員一人当たりの会員期間における平均設備利用回数や、会員一人

当たりの平均的な会員期間を基礎として収益の認識を行うことになると考えられる。他方、会員一人当たりの会員期間における平均設備利用回数や、会員一人当たりの平均的な会員期間を信頼性をもって見積もることができない場合には、それらを信頼性をもった見積りが可能となる時点まで収益を認識することはできない。したがって、仮に会員一人当たりの会員期間における平均設備利用回数や、会員一人当たりの平均的な会員期間を信頼性をもって見積もることができない場合には、結果として脱会時まで収益は認識されないことになると考えられる。

【ケース59：フランチャイズ料 フランチャイズ加盟料の会計処理】

(a) 具体的事例

フランチャイズ運営者はフランチャイズ加盟者からその加盟料を受領する。

このような取引において、フランチャイズ運営者はフランチャイズ加盟料の収益を、加盟契約締結時に認識する場合、加盟料入金時に認識する場合、出店確定時に認識する場合、及び契約期間にわたって認識する場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ フランチャイズ加盟料について、契約期間の定めの有無、加盟契約から入金や出店までの期間の長さ及び返還義務の有無等により、収益の認識時点が異なることは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ フランチャイズ加盟契約を締結したにもかかわらず、出店までに長期間を要することとなる場合や最終的に出店に至らない場合もあり、フランチャイズ加盟契約の締結時点においては取引の成果を合理的に見積もることが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の現行実務において多様な処理が行われている背景は、契約期間の定めの有無、契約内容や最終的に出店に至る可能性及び返還義務の有無等を総合的に勘案し、我が国の実現主義の下での収益認識要件と解される「役務の提供の完了」とそれによる「対価の成立」の2つの要件を充足したと判断される時点について、各社がそれぞれ適切と考える判断を行っていることに起因していると考えられる。また、一時の益金算入を求める税務上の処理も会計処理を決定する上での考慮事項となっていると考えられる。

フランチャイズ加盟料は、一般にフランチャイズ加盟者が事業を立ち上げる際にフランチャイズ運営者から提供を受ける役務に係る各種手数料や、フランチャイズ運営者が保有する商標の利用料等を表すものであり、出店が確実に見込まれ

るまではフランチャイズ運営者の義務の履行、すなわち「役務の移転の完了」要件は満たしていないものと考えられる。また、加盟料の返還について不確実性がある場合には、「対価の成立」要件も満たしていないものと考えられる。

したがって、フランチャイズ加盟料については、フランチャイズ加盟者の出店が確実となり、かつ、返還に関する不確実性が解消された時点以降に、個々の契約における役務提供の内容や義務の履行状況に照らし、役務の提供が完了したと判断できる時点において収益として認識することになると考えられる。一般的には上記の要件が満たされた時点以降、契約期間にわたり収益として認識する場合が多いものと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

フランチャイズ料については、IAS18付録第18項本文、同項(a)及び(b)は以下のように定めている。

18. フランチャイズ料

フランチャイズ料には当初及びその後の役務の提供、備品等の有形資産及びノウハウの提供が含まれる。それゆえ、フランチャイズ料はそれが課される目的を反映する基準により収益として認識される。以下の方法がフランチャイズ料の認識において適切である。

(a) 備品等の有形資産の供給

販売される資産の公正価値に基づく額が、対象物が引き渡される時、又は、所有権が移転する時に収益として認識される。

(b) 当初及びその後の役務の提供

継続的な役務の提供に対する手数料は、それが当初の手数料の一部であるか又は別個の手数料であるかにかかわらず、その役務が提供されるに従い収益として認識される。別個の手数料により継続的な役務の原価が合理的な利益とともに賄えない場合、当初の手数料のうち、継続役務の原価を賄い合理的な利益をもたらすのに十分な部分は繰り延べられ、役務が給付される時に収益として認識される。

フランチャイズ契約が、フランチャイズ運営者が備品、商品等の有形資産を他の者に対してより低い価格で、又はその販売から合理的利益が得られない価格で供給することを規定することがある。このような状況下では、当初の手数料のうち、見積原価がその販売価格を超える部分を賄い、かつ、その販売に合理的な利益をもたらすのに十分な部分は繰り延べられ、その物品がフランチャイズ加盟者に販売されると見込まれる期間にわたり認識される。当初の手数料のうちの残りの部分は、フランチャイズ運営者に求められる当初の役務とその他の義務のすべて（場所の選定、従業員教育、資金調達及び広告等）が実質的に遂行された時、収益として認識される。

地域フランチャイズ契約の下での当初の役務及びその他の義務は、その地域内に設立された個々の販売店の数によることがある。この場合、当初の役務に帰属させることができる手数料は、当初の役務が実質的に遂行された販売店の数に比

例して収益として認識される。

(c) (省略)

(d) (省略)

このような考え方に照らして考えると、フランチャイズ加盟料（備品、商品等の公正価値以下でのフランチャイズ加盟者への販売を行う予定はないことを前提とする。）については、対応する役務の提供に応じて収益として認識することになると考えられる。したがって、フランチャイズ加盟料の受領に対応して提供する義務を負うこととなる役務の総量を信頼性をもって見積もることができる場合には役務提供の進捗に応じて収益として認識することになる（第24項）。なお、IAS18第25項では、実務上の配慮として、一定期間における確定不能な回数的行為によって役務が提供される場合には、定額法による収益の認識を認めているため、定額法による期間配分に基づく収益の認識も許容される。一方、取引の成果を信頼性をもって見積もることができない場合にはIAS18第26項から第28項の規定に従い、役務の提供が完了するまで費用が回収可能と判断できる部分についてのみ収益を認識するか、又は収益を認識しないことになると考えられる。

また、フランチャイズ加盟料について一定の場合に返還する義務を負っている場合については、IAS18は収益の認識要件として「取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと」を挙げている（第20項）ことから、最終的に返還することとなる可能性が低いことが収益として認識するために必要になると考えられる。したがって、フランチャイズ加盟料を返還する可能性について一定以上の不確実性がある場合には、返還を要する金額の多寡に応じ（既に発生した費用の回収は可能であるか、全額の返還を要するか等）、IAS18第26項から第28項に従い収益の認識を行うことになると考えられる。

【ケース60:フランチャイズ料 什器や在庫の販売に関する損益計算書上の表示】

(a) 具体的事例

フランチャイズ運営者は、フランチャイズ加盟者に対してフランチャイズ店内において使用する什器や在庫等を販売している。

このような取引において、すべてを営業取引として処理する場合と在庫の売却は営業取引として処理し、什器の売却は固定資産の売却として処理する場合などがあり、損益計算書上の表示方法が異なっている。

(b) 会計上の論点

以下の表示方法のうち、いずれが適当であるか。

すべてを営業取引として表示する。

在庫の売却は営業取引として表示し、什器の売却は固定資産の売却として表

示する。

(c) 実務上の論点

- ・ 什器の販売と在庫の販売を区分して表示するとした場合、契約条件や商慣習によっては会計上両者を客観的かつ適切に区分することが困難である場合がある。

(d) 会計処理の考え方

企業会計原則においては、「営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益を記載して、営業利益を計算する。二つ以上の営業を目的とする企業にあっては、その費用及び収益を主要な営業別に区分して記載する。」とされている（企業会計原則 第二 損益計算書原則 二 A）

これを踏まえると、我が国においては、売上高として表示するのはいわゆる本業（例えば、フランチャイズ制度を利用して行っている営業活動自体から生じる収益等）に係る収益の額に限定することが適切と考えられる。したがって、フランチャイズ加盟者への什器の販売は営業取引に含めず、固定資産の売却取引として売却額と売却原価の純額を営業損益計算外の区分で表示することが適切であると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

フランチャイズ加盟者への什器や在庫の販売について、直接の規定はなく、IFRSsにおける備品等有形固定資産の販売に関する一般的な規定に従うものと考えられる。これに関し、IAS第2号「棚卸資産」第6項における棚卸資産の定義、及びIAS第16号「有形固定資産」第6項における有形固定資産の定義は我が国におけるそれらの定義ないしは考え方と本質的な差異はないものと考えられる（なお、IAS第16号第68項においては、有形固定資産の認識の中止に伴う損益は収益には含まない旨が規定されている。）

**【ケース61：フランチャイズ料 継続フランチャイズ料の会計処理】**

(a) 具体的事例

フランチャイズ加盟契約は一定期間ごとに更新され、フランチャイズ運営者は更新時に継続フランチャイズ料を加盟店から受領する。

このような取引において、継続フランチャイズ料を契約期間にわたり按分して収益認識する場合と、入金時に一括して収益認識する場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 継続フランチャイズ料の収益認識はどのように行うべきか。

- ・ 契約上の返金義務の有無で会計処理が異なることは適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 返金の義務を負っている場合に、返金することとなる可能性を合理的に見積もることが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

継続フランチャイズ料を契約期間にわたり按分して収益を認識する処理は、フランチャイズ加盟契約においてフランチャイズ運営者が提供すべき役務は契約期間にわたり平均的に提供されており、収益は契約期間にわたり時の経過とともに実現しているとの考え方に基づくものであると考えられる。

一方、入金時に一時に収益を認識する処理は、継続フランチャイズ料の返還義務がなく、契約期間にわたり提供する役務の重要性が乏しいと判断されるような場合に行われていることが多いと考えられる。なお、一時の益金算入を求める税務上の取扱いも会計処理を決定する上での考慮事項となっていると考えられる。

継続フランチャイズ料の主要な内容は、一般的にはフランチャイズ運営者の商標等の利用期間の延長であると考えられるが、このように考えた場合には入金時に役務の提供が完了したと考えるのは困難であり、契約期間にわたり収益として認識すべきと考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18付録第18項においては、フランチャイズ料について、「フランチャイズ料には当初及びその後の役務の提供、備品等の有形資産及びノウハウの提供が含まれる。それゆえ、フランチャイズ料はそれが課される目的を反映する基準により収益として認識すべきこと」が求められている。さらに、同項(c)は以下のように定められている。

(c) 継続フランチャイズ料

契約により与えられた権利の継続的利用、又は契約期間にわたり提供されるその他の役務に対し課せられる手数料は、役務の提供又は権利の使用に従い収益として認識される。

IAS18付録第18項(c)においては明確に規定されていないが、【ケース59:フランチャイズ料 フランチャイズ加盟料の会計処理】において記載したIAS18付録第18項(b)と同様の趣旨の規定であると考えられる。したがって、IAS18に照らした場合の継続フランチャイズ料の収益の認識に係る判断は、【ケース59:フランチャイズ料 フランチャイズ加盟料の会計処理】と同様であると考えられる。

【ケース62：フランチャイズ料 商品販売に関する収益の総額表示と純額表示】

(a) 具体的事例

フランチャイズ加盟者がフランチャイズ加盟契約に基づき販売する製商品に関し、フランチャイズ運営者が一括して仕入れを行った上で各フランチャイズ加盟者に販売している。

このような取引において、フランチャイズ運営者は、損益計算書上、収益を総額で表示している場合と純額で表示している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 総額表示と純額表示のいずれが適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ フランチャイズ加盟契約上、フランチャイズ運営者による販売契約とされている場合やフランチャイズ運営者による代理購買契約とされている場合がある。契約内容と異なる会計処理を行うこととした場合、会計処理の合理性を客観的に立証することが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

現行実務は契約内容を重視し、フランチャイズ運営者による仕入・販売契約である場合には収益を総額で表示し、フランチャイズ運営者による代理購買契約である場合には収益を純額で表示している場合が多いと考えられる。

ただし、ソフトウェア取引実務対応報告の考え方を参考にすれば、フランチャイズ運営者が契約当事者として仕入れ、販売を行っている場合であっても、契約の内容や商慣習等に照らしてフランチャイズ運営者が通常の商取引において負担すべき様々なリスク（例えば、在庫リスク等）を実質的に負担しない場合には、収益を純額で表示することが適切であると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18付録第18項(d)においては、以下のように記載されている。

(d) 代理取引

フランチャイズ運営者とフランチャイズ加盟者の間で、実質的にはフランチャイズ運営者がフランチャイズ加盟者の代理人として行動する取引が行われることがある。例えば、フランチャイズ運営者が消耗品を注文し、フランチャイズ加盟者への配送を利益なしで手配する場合である。このような取引からは収益を生じない。

上記の規定は、取引の実質がフランチャイズ運営者による代理取引であると考えられる場合には、当該取引からは収益の認識を行わないことを定めたものであると考えられる。

したがって、我が国におけるフランチャイズ加盟契約に基づくフランチャイズ運営者によるフランチャイズ加盟者に対する製商品の販売取引がフランチャイズ運営者による仕入れ、販売契約の形態をとっている場合でも、全体の契約関係や商慣習等から判断して在庫リスク等通常の商取引において販売者が負担することとなる様々なリスクをフランチャイズ運営者が実質的に負担しない場合には、当該製商品の販売に係る収益を総額で認識・表示することはできず、手数料収入のみを純額で認識・表示することになると考えられる。

【ケース63：顧客仕様のソフトウェアの開発料                      内容の異なる複数のサービスを  
1つの契約で行う場合】

(a) 具体的事例

特定顧客向けの特別仕様ソフトウェアの開発を受託し、開発後における当該ソフトウェアに係るサポート・サービスの提供も含めて契約している。当該サポート・サービスはその内容や重要性の観点から、ソフトウェアの開発受託に付随して提供される性質のものとは考えられない。また、顧客との間では各々の金額の内訳は明らかにされておらず、社内の管理上も両者を適切に区分するための体制が整っていない。

このような取引において、ソフトウェアの開発とサポート・サービスの両者を合わせて工事完成基準で収益の認識を行っている場合とソフトウェアの開発完了時に今後発生が見込まれる当該ソフトウェアに係るサービス・サポート費用を計上し、契約総額を一括して収益として認識している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 特定顧客向けの特別仕様ソフトウェアの開発料及び当該ソフトウェアのサポート・サービスに係る収益の認識はどのように行うべきか。

(c) 実務上の論点

- ・ 社内の管理体制が十分に整備されておらず、契約金額についてソフトウェア開発料とサポート・サービスとに明確に区別されていない場合がある。

(d) 会計処理の考え方

ソフトウェア取引実務対応報告の考え方においては、収益認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされている場合において、販売する財又は提供するサービスの内容やそれぞれの金額の内訳がユーザーとの間で明らかにされている場合

(又は管理上の適切な区分に基づき対価を分解できる場合)には、契約上の対価を分解してソフトウェアについては成果物の提供完了時点において収益の認識を行い、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益を認識することとされている(3 ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方)。また、同実務対応報告において、ユーザーとの間で金額の内訳が明らかにされていない場合であっても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解してそれぞれの販売時点において収益の認識を行うことができる旨が定められている(脚注9)。

本事例の場合、ユーザーとの間で各々の金額の内訳は明らかにされておらず、かつ、契約を分解するための適切な管理体制が社内に構築されていないことを考えると、両者を一体として会計処理を行うことになるため、契約上の義務の履行が完了した時点、すなわちサポート・サービスの完了時点においてソフトウェアの開発に係る収入部分も含めて一括で収益を認識することになると考えられる。

なお、平成21年4月1日以降開始する事業年度以降は、工事契約会計基準が適用されるため、一定の要件を満たす契約については工事進行基準により収益の認識を行うことが求められる。ただし、本事例においては、サポート・サービス(通常は工事契約の要件(第4項)を満たさないと考えられる。)を区分する適切な管理体制が構築されていないことから、工事契約会計基準の対象となる受注製作のソフトウェアについて工事原価総額を信頼性をもって見積もることが困難であると判断される可能性が高いと考えられる。このように判断される場合には、平成21年4月1日以降開始する事業年度であっても、工事完成基準を適用することになると考えられる(第9項)。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18付録第19項においては、以下のように定められている。

19. 顧客仕様のソフトウェアの開発料

顧客仕様のソフトウェアの開発料は、引渡後に提供されるサポート・サービスの完了も含めたところで、当該開発の進捗度に応じて収益として認識される。

このように、IAS18に従えば、サポート・サービスを含めたすべての工数について信頼性をもった見積りを行うことができる場合には、当該見積りに基づき進行基準を用いて収益を認識することになる。しかし、本事例では適切な管理体制が整っていないため必要な工数を信頼性をもって見積もることが困難である可能性が高く、したがって進行基準を適用して会計処理を行うことができない可能性が高いと考えられる。

進行基準による収益の認識ができない場合には、発生した費用の回収可能性が高いときには発生した費用と同額の収益を認識し(第26項)発生した費用の回収

可能性が不確実であるときには当該不確実性が解消されるまで収益は認識しないことになると考えられる（第28項）。

【ケース64：顧客仕様のソフトウェアの開発料 分割検収と一括検収】

(a) 具体的事例

顧客仕様のソフトウェアの開発を受注し、開発作業を時系列的なフェーズごとに分割して顧客への納入を行う場合がある。

このような取引において、収益の認識を時系列的なフェーズごとに行う場合と、開発作業のすべてが完成した時点で一括して行う場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 収益の認識方法として、収益の認識を時系列的なフェーズごとに行う方法と、開発作業のすべてが完成した時点で一括して行う方法のいずれが適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ フェーズごとに分割する場合、各フェーズで顧客に提供した成果物が顧客にとって一定の機能を有するものであるかどうかの判断が困難な場合がある。
- ・ フェーズごとに分割する場合、後のフェーズになって仕様が大幅に変更され、以前提供した成果物について変更・修正を加える必要が生じる場合がある。
- ・ フェーズごとの対価が当該フェーズの対価として適切なものであるかどうかの判断に困難を伴う可能性がある。

(d) 会計処理の考え方

ソフトウェア取引実務対応報告においては、各フェーズにおいて一定の機能を有する成果物の提供が完了していることと、それに対する対価が成立していることを要件として、フェーズごとの収益の認識が可能であるとしている（2 ソフトウェア取引の収益認識 (3)）。したがって、各フェーズにおいて提供する成果物が顧客にとって一定の機能を有する価値のあるものであり、かつ、それに対する対価が管理上適切に区分された価格の場合にはフェーズごとの収益の認識も認められると考えられる。

ただし、ソフトウェアの開発プロジェクトを時系列で区分して収益の認識を行う会計処理は、各フェーズにおいて成果物の提供が完了しているか、及び対価が成立しているかという実現主義の下での収益認識要件の充足について多くの判断が必要となる。

まず、成果物の提供の完了については、各フェーズの成果物が顧客にとってそれ自体で利用する価値を有するものであるかどうかの判断を行うことになるが、それは製作者の立場ではなく、顧客の立場から検討することが必要になると考え

られる。また、当該成果物の提供が完了したことを顧客が確認していることも必要となる。また、対価の成立に関しては、事後的な金額の変動リスクや最終的な回収可能性のリスク（後工程の進捗状況や作業の成否の影響を受けないこと）を慎重に検討した上で、各フェーズの終了時点における対価の成立の有無を判断することになる。

一方、開発作業のすべてが完成した時点で一括して収益の認識を行う会計処理も、選択可能な会計処理の1つとして考えられる。同実務対応報告においては、契約がフェーズごとに区分されている場合であっても、一般的には最終的なプログラムが完成し、その機能が確認されることにより収益が認識される旨が述べられている（2 ソフトウェア取引の収益認識（3））。なお、平成21年4月1日以降開始する事業年度以降は、工事契約会計基準が適用されるため、一定の要件を満たす契約については工事進行基準により収益の認識を行うことが求められる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、役務の提供について進行基準での収益の認識を原則としていることから、取引の成果の信頼性をもった見積り等、IAS18における進行基準適用のための要件を満たしている限り収益は進行基準により認識されることとなる。

具体的には、各フェーズがIAS18第13項に照らして個別に会計処理されるべき構成部分であると判断される場合には、各フェーズについて原則として進行基準で収益を認識することとなる。一方、各フェーズがIAS18に照らして個別に会計処理されるべき構成部分ではないと判断される場合には、開発業務全体を1つの会計単位として原則として進行基準で収益の認識を行うこととなる。

6. 使用許諾料及びロイヤルティ

【ケース65：前受使用許諾料及びロイヤルティ 返還不要の使用許諾料又はロイヤルティが入金されたが重要な履行義務を負っている場合】

(a) 具体的事例

ライセンス契約に基づき、レコード原盤、映画フィルム等の作品完成前に使用許諾者（売手）は使用許諾を受ける者から返還不要の使用許諾料又はロイヤルティ（固定額）を前受けすることがある。権利許諾者は、その権利許諾時点において、ライセンスの前提となる作品を完成させる重要な義務が存在する。なお、権利許諾者は作品を完成させ、使用権取得者にマスターを引き渡す以外には重要な履行義務は存在しない。

このような取引において、使用許諾料又はロイヤルティの入金時に収益を認識している場合と、重要な義務を履行した時点で収益を認識している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 入金時に収益認識する会計処理と、義務を履行した時点で収益認識する会計処理のどちらが適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 収益認識時点の重要な判断要素となる権利許諾者の履行義務の履行時点について実務上その判断に困難を伴う場合がある。
- ・ 我が国の法人税法上は、工業所有権やノウハウの一時金又は頭金について返還不要の場合には、支払時（入金時）に収益とすることとされている（法人税基本通達2-1-16、2-1-17）。法人税における取扱いと同様に、会計上も固定金額の前払い（返還不要）を受けた場合、返還不要であるという条件のみで収益を一括計上すべきか。

(d) 会計処理の考え方

使用許諾者は、作品を完成させるなどの重要な義務を履行するまでは我が国の実現主義の下での収益認識要件の1つと解される「財貨又は役務の移転の完了」要件を満たしていないため、入金時に収益を認識することは適切ではないと考えられる。

作品の完成・マスターの引渡しという履行義務以外に他に重要な履行義務が存在しない場合、作品が完成してマスターが引き渡され、契約上使用許諾を受けた者が自由にその権利を使用できる状態となった時点で「財貨又は役務の移転の完了」要件を満たしたと考えられるため、その時点で収益を認識することが適切と考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、使用許諾を受けた者がその権利を自由に活用できるか否か、権利許諾者において履行する義務が残存しているか否かを判断基準として収益の認識時点を判断するものとされている（付録第20項）。したがって、権利許諾者が重要な履行義務を負っている場合、仮に返還不要の全額の入金があったとしても収益は認識されないものと考えられる。

【ケース66：前受使用許諾料及びロイヤルティ 返還不要の使用許諾料又はロイヤルティが入金されたが、重要な履行義務を負っている場合】

(a) 具体的事例

ライセンス契約に基づき、レコード原盤、映画フィルム等の作品完成前に使用許諾者（売手）は使用許諾を受ける者から返還不要の使用許諾料又はロイヤルティ（固定額）を前受けすることがある。権利許諾者は、ライセンス契約に基づき、レコード原盤、映画フィルム等、を完成させマスターを引き渡すが、引渡後も権

権利許諾者に重要な活動の履行又はサービスを提供する義務が存在する場合（例えば映画のプロモーションなど）このような取引において、使用許諾料又はロイヤルティの入金時に収益を認識している場合、義務を履行した時点で収益を認識している場合、又は契約期間にわたって収益を認識している場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 入金時に収益認識する方法、義務を履行した時点で収益認識する方法、又は契約期間にわたって収益認識する方法のいずれが適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 収益認識時点の重要な判断要素となる権利許諾者の負っている履行義務の履行時点について実務上その判断に困難を伴う場合がある。
- ・ 我が国の法人税法上は、工業所有権やノウハウの一時金又は頭金について返還不要の場合には、支払時（入金時）に収益とすることとされている（法人税基本通達2-1-16、2-1-17）。法人税における取扱いと同様に、会計上も返還不要の固定金額を前受けした場合、返還不要であるという条件のみで収益を一括計上すべきか。

(d) 会計処理の考え方

我が国の会計基準には明確な定めはないが、単純に入金額の返金の要否だけでなく、収益認識の一般原則である実現主義の下での収益認識要件と解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれによる「対価の成立」の2つの要件の観点から、権利許諾者の負っている財貨又は役務の提供義務とその程度を踏まえて、収益認識の可否について実質的に判断されていると考えられる。

したがって、作品を完成させ、マスターを引き渡した後も、権利許諾者に重要な活動の履行やサービスを提供する義務が課された場合には、その活動やサービスが履行された時点で（又は、実務的にはライセンス期間にわたり）収益を認識することになると考えられる。

ただし、契約条件により返還不要の固定金額を前受けした場合であって、その時点において権利許諾者が履行すべき重要な役務の履行義務がなく、使用許諾を受けたものがその権利を自由に活用できる状態にあるようなときには、返還不要の固定金額を受領した時点で収益を認識することになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18に照らして考えると、ロイヤルティは、関連する契約の実質に従って発生基準で認識するとされており（第30項）前受ロイヤルティ及びライセンス使用許諾料の処理に関しては、使用許諾を受けた者がその権利を自由に活用できるか否か、権利許諾者において履行する義務が残存しているか否かを判断基準として収

益の認識時点を判断するものとされている（付録第20項）。

【ケース67：前受使用許諾料及びロイヤルティ 返還不要の使用許諾料及びロイヤルティが入金され、さらに、一定の基準を超えると使用量等に応じて追加的に使用許諾料及びロイヤルティを受け取る場合】

(a) 具体的事例

ライセンス契約に基づき、使用許諾者（売手）は使用許諾を受ける者から返還不要の使用許諾料（最低保証部分）及びロイヤルティを前受けするが、一定の基準を超えると使用量等に応じて追加的に使用許諾料及びロイヤルティを受け取る場合がある。

このような取引において、当初の使用許諾料及びロイヤルティの入金時に最低保証部分の収益を一括して認識する場合と、当初の使用許諾料及びロイヤルティは前受金として処理し、その後、使用量（最低保証部分を含む。）に応じて収益を認識する場合がある。

(b) 会計上の論点

- ・ 当初の使用許諾料及びロイヤルティの入金時に最低保証部分の収益を一括して認識する会計処理と、当初の使用許諾料及びロイヤルティは前受金として処理し、その後、使用量（最低保証部分を含む。）に応じて収益を認識する会計処理のどちらが適当か。

(c) 実務上の論点

- ・ 当該取引が実質的に資産又は権利の販売なのか、資産又は権利の使用許諾なのかの判断に困難を伴う場合がある。
- ・ 総使用料の対価（収益の額）を、合理的に測定することが困難な場合がある。

(d) 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、前受ロイヤルティ及びライセンス使用料は、収益認識要件と解される「役務の移転の完了」とそれに対する「対価の成立」の2つの要件を満たした時点、すなわち、契約に従いロイヤルティ及びライセンスの使用が把握され、かつ、その対価を合理的に測定することができる時点で収益として認識される。

権利の使用の対価については、通常は使用者の使用実績等の報告により把握され、それを基礎に対価を測定することが多いが、この場合でも関連する契約で重要な履行義務を負っている場合等については、「役務の移転の完了」要件の観点から、それらの履行状況に合わせて収益を認識することが適切なきも存在する。

また、使用許諾を受けた者がある技術を一定期間利用する権利を有する場合で、

使用実績や履行義務の提供の程度などを合理的な基準で認識・測定できないようなときも考えられるが、このようなときには、実務上、最低保証部分については契約期間等に応じた定額法により認識することになると考えられる。

(e) IAS18に照らした考察

IAS18では、企業の資産（商標、特許、ソフトウェア、音楽著作権、レコードの原盤及び映画フィルムなど）の利用に対し支払われた使用許諾料及びロイヤルティは、通常、契約の実質に従い認識されとされている（付録第20項）。

実務的には、例えば使用許諾を受けた者がある技術を一定期間利用する権利を有している場合などは、権利の使用に応じて認識される。

また、関連する契約、最低保証使用料等の内容から、上記(d)に記載した要件のすべてを満たすと判断できる場合には、IASにおいても権利の販売とみなし一括で収益が認識されるケースもあると考えられる。しかしながら、実務上は、仮に最低保証使用料が返還不要で契約が解約不能であったとしても、最低保証使用料が権利の公正な対価と等価値となっていなかったり、また、関連する契約において重要な履行義務（管理やサポート又は別の重要な役務提供義務）が依然として残存している場合が少なくなく、そのような場合については役務の提供に応じて収益認識する、又は実質的に権利の使用とみなして権利の使用に応じて収益認識する等個々の契約の実質に照らして合理的な基準で収益を認識することになる。

なお、使用許諾を受けた者がある技術を一定期間利用する権利を有する場合で、使用実績や履行義務の提供の程度等が合理的な基準で認識・測定できないような場合も考えられるが、IAS18付録第20項においても「実務的には、例えば使用許諾を受けたものがある技術を一定期間利用する権利を有する場合などは、契約期間にわたる定額法となる場合がある。」とされ、実務上契約期間等に応じた定額法により認識される場合があることが明記されている。

以 上